BIBLIOTECA ”UTEHA” DE CONTABILIDAD

SUPERIOR

CURSO DE CONTABILIDAD. INTRODUCCION, por H. A. **FINNEY**

y **HERBERT** E. **MILLER** *(Traducción de la 5° edición en inglés)*

TOMO I. **TEORÍA Y PREGUNTAS Y PROBLEMAS II. SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS Y RESPUESTAS A LAS**

PREGUNTAS

CURSO DE CONTABILIDAD. INTERMEDIA, por H. A. FINNEY y

HERBERT E. MILLER *(Traducción de la 5° edición en inglés)*

TOMO I. TEORÍA Y PREGUNTAS Y PROBLEMAS II. SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS Y RESPUESTAS A LAS

PREGUNTAS

CURSO DE CONTABILIDAD. SUPERIOR, por H. A. FINNEY y HERBERT

E. MILLER *(Traducción de la 5’ edición en inglés)*

TOMO I. TEORÍA Y PREGUNTAS Y PROBLEMAS II. SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS Y RESPUESTAS A LAS

PREGUNTAS

CONTABILIDAD DE COSTOS, por W. B. LAWRENCE *y JOHN* W.

RUSWINCKEL *(Traducción de la 4° edición en inglés)*

TOMO I. TEORÍA Y ENUNCIADOS DE PROBLEMAS Y EJERCICIOS II. SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS

AUDITORIA, por A. W. HOLMES *(Traducción de la 5° edición en inglés)*

TOMO PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO II. PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

AUDITORIA

ARTHUR W. HOLMES, C. P. A.

Profesor *de Contabilidad de la Universidad de Cincinnati*

TRADUCCIÓN AL ESPAÑOL DE LA 5? EDICIÓN EN INGLÉS POR

FRANCISCO CONTRO MALO

TOMO PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

SEGUNDA EDICIÓN EN ESPAÑOL

UNION TIPOGRAFICA

fiar a. flagela. Buenas Aires.

Qua°. Rio Oe San

EDITORIAL HISPANO AMERICANA

Gatacab Guatemala La Habana. Urna F.,” San Salvada. Santiago

la publicada

D. *he.. de Hornewood,*

con el título de AUDITLNG, 5th, PRINCIPLES PROCEDURE

~c_,E0,

R~LaDos, © 1965, **POR «UTEHA,**

HISPANO-AMERICANA!

767, México 12, D. F. el c el depósito que determinan

todos los países de lentua

PROLOGO

Esta Segunda Edición en español de AunrrordA: **PRINCIPIOS Y CIMIENTO,** traducción de la Quinta Edición en inglés, es un libro de texto destinado al estudio de los principios, normas y procedimientos contables, escrito para el estudiante y el profesional. Su finalidad es ofrecer al estudiante conocimientos útiles sobre procedimientos de auditoría mediante la aplicación de sus principios y la observancia de sus normas. La teoría de la contabilidad, aun cuando estrechamente relacionada con las aplicaciones de la auditoría, se explica en su lugar apropiado en los libros de contabilidad elemental, intermedia y superior, excepto en aquellos casos en que se considera aconsejable tratar sobre conceptos teóricos de contabilidad a fin de que los principios, normas y procedimientos queden expuestos con mayor claridad. Como sus predecesoras, esta Segunda Edición tampoco es un trabajo especializado, sino que trata de los métodos de auditoría aplicables a empresas comerciales e industriales en general.

Esta nueva edición ha sido objeto de una revisión completa. Se concede importancia especial al control interno y a la confianza que debe acordársele. Se ha concedido mayor importancia a las auditorías internas. El texto se ha modernizado en todos respectos. Los procedimientos, normas y principios expuestos son los aceptados actualmente. Se ha introducido la clasificación y evaluación integral de datos y la auditoría del material resultante. Las declaraciones, boletines de investigación y ejemplos sobre procedimientos de auditoría aceptados por el Instituto Americano de Contadores Públicos y las declaraciones de la Asociación Americana de Contabilidad, se hallarán entretejidas en el texto así como también las disposiciones reglamentarias de la Comisión de Bolsa y Valores de los Estados Unidos.

El programa que trata sobre auditorías está separado de acuerdo con su contenido temático y se hallará distribuido en todo el libro; el tema de las auditorías está tratado siguiendo un plan en secuencia numérica colocado inmediatamente después del cuestionario regulador

interno correlacionado, dispuesto para examinar cada partida o grupo de partidas afines, estando similarmente numeradas en secuencia en cada capítulo las explicaciones de los procedimientos que han de seguirse. Cada capítulo lleva como preámbulo un estándar aplicable de auditoría que debe cumplirse en cual-

..

rola n

A.

PROLOGO

kra realizar las funciones de auditor de manera lógica y acertada flocimiento adecuado y un aprecio justo de los principios y deben privar en las auditorías. En las diversas secciones de o se ofrecen modelos de estados financieros y se resumen brefinal de cada capítulo. erial usado como ejemplos se ha escogido para que destaque en la impresión tipográfica del libro con objeto de que un do, norma o declaración de principios se ligue claramente en el lector con la claridad de presentación de un ejemplo. En lo aparecen nuevas preguntas y problemas. El tiempo necesario la mayoría de los problemas ha sido reducido. Se ha revisado el ejemplo de una auditoría y sus' papeles de trabajo. En los y VIII se presenta la cantidad necesaria de datos simples luestra en sección de una auditoría. La investigación estala definido con mayor claridad y se ha ampliado considera-

optación general continuada de que goza este libro, la aprecia ente el autor y desea agradecer sinceramente a todas las pertituciones en todo el mundo la atención que le han concedido adoptar esta obra. Está también agradecido a la profesión de a todos los catedráticos de contabilidad y al personal de **mimas** de contadores y a otros lectores que han ofrecido comeníticas constructivos que han ayudado considerablemente en los revisión de esta obra. El Profesor Willard J. Graharn, de la d de Carolina del Norte, revisó cuidadosamente el manuscrito excelentes y valiosas observaciones críticas y sugestiones. NueVirginia Lance escribió a máquina y ayudó en la preparación para esta edición.

ARTHUR W. HOLMES

NNATI, OHIO

INDICE

CAPfTULO

1.

Página

CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORÍA

SECCIÓN I: AUDITORÍAS INDEPENDIENTES: Auditorías independientes. Auditoría interna. Control interno. Desarrollo de la auditoría. AuditoHas continuas o periódicas. La contabilidad y el contador público. Objeto de las auditorias. SECCIÓN II: EL **INFORME DE AUDITORÍA. SECCIÓN III : PRINCIPIOS, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITOR/A:** Relación entre los principios contables y la auditoría. Principios en las auditorías. Normas o estándares en la auditoría. Procedimientos de auditoría. Técnicas de auditoría. Ventajas de las auditorías. La auditoría general. Exámenes o investigaciones especiales. **La selección** de auditor.

2. **INFORMES. ORGANIZACIÓN DEL PERSONAL**
29

SECCIÓN I: INFORMES DE AUDITORÍA DE FORMA CORTA: ***Normas N° I, N' 2, N° 3*** y ***N° 4.*** Fines del informe de forma corta. "Dictamen" y "certificado". Contenido del informe en forma corta normal. Variaciones en la forma corta. Explicaciones y alteraciones en el informe. Ampliación del informe. Salvedades en las secciones de extensión o de dictamen. Renuncia al dictamen, o falta de presentación de dictamen. Ejemplos de informe en que se niegue el dictamen. Estados financieros provisionales. SECCIÓN **II: CUALIDADES Y PREPARACIÓN DEL AUDITOR: Cualidades personales** de un auditor. Organización administrativa **de** contadores públicos. Entrenamiento del personal.

3. **ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL**
53

SECCIÓN I: ETICA PROFESIONAL E INDEPENDENCIA: La actitud profesional del contador. Norma *N° 5.* Etica de la profesión contable. El contador público titulado. Sociedades profesionales. Independencia del auditor. *Norma N° 6.* Conducta profesional. Relaciones con el cliente. Relaciones con otros contadores. Relaciones con el público y otras personas interesadas. **SECCIÓN** II: **RESPONSABILIDAD LEGAL:** Responsabilidad legal del contador público. *Norma N° 7.*

4. **AUDITORÍA INTERNA. CONTROL INTERNO. FRAUDE**
80

SECCIÓN I: AUDITORÍA INTERNA Y CONTROL INTERNO: ***Normas N° 8*** **y** *N° 9.* Auditoría interna. Control interno. Principios de control interno. Confianza en el sistema de control interno. Revisión del sistema de con-

INDICE

Página Clasificación *de* errores. Diversas consideraciones legales. Causas el fraude. Formas de fraude. SECCIÓN III: INSTALACIÓN DE UN SISEMA DE CONTROL INTERNO: Compras. Ventas, Recibo de efectivo. Deembotaos en efectivo. Control de la nómina. Control de inventario. lontrol interno de las cuentas por cobrar. Control interno de las in'ersiones. Control interno del activo fijo. Control interno del pasivo. .1Iontrol interno en una organización pequeña.

DE LA AUDITORÍA 122 SECCIÓN I: PREPARATIVOS DE LA AUDITORÍA: *Norma N° 10.* Vocablos peculiares de la auditoría. Acuerdos preliminares con el cliente. Carta de confirmación del contrato. Memorándum contractual. Preparativos que hace el personal contable del cliente para el auditor. Principio de auditoría. SECCIÓN II: HONORARIOS Y PERSONAL: Método de fijar los honorarios. Informes de tiempo. La factura para el cliente. Registros del personal.

»RAMAS DE AUDITORÍA Y PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA 151 ;11CCIÓN I: PROGRAMA DE AUDITORÍA: Programa de auditoría y cuestionario de control interno. *Norma N° 11.* Preparación de un programa le auditoría y cuestionario. El programa de auditorio_ SECCIÓN II: PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORÍA: *Norma N° 12.* Importancia le los papeles de trabajo. Un juego completo de papeles de trabajo. Fines de los papeles de trabajo de auditoría. Principios para la >reparación de papeles de trabajo de la auditorio.. Propiedad de los >apeles de trabajo. Signos convencionales en la auditoría. Modelos le papeles de trabajo. Indice de papeles de trabajo. Archivo de mpeles de trabajo. Conservación de los expedientes de auditoría. lesumen de las normas para la preparación de papeles de trabajo

kMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES 187 ;ECCIÓN I: DOCUMENTOS ORIGINALES: *Norma N9 13.* Los documentos originales. Documentos no financieros. El programa de aulitoría de los documentos no financieros. SECCIÓN II: ASPECTOS DE LA AUDITOR-1A: *Normas N° 14 y N° 15.* Aspectos me:ánicos de la auditoría comúnmente aceptados. SECCIÓN III. SELECUÓN DE MUESTRAS. PRUEBA DE DOCUMENTOS: Errores. Conceptos obre la definición de errores antes de la auditoría. Muestras y prue>as selectivas. Objeto del muestreo y pruebas. Base del muestreo r de las pruebas. Tipos de muestras. ¿Qué método de muestreo leberá elegirse? Seguridad de la calidad. Métodos para medir la :andad. Riesgos: recusación de un conjunto satisfactorio; aceptación le un conjunto inaceptable. Planes de muestreo seleccionados de tablas publicadas.

kMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES *(Conclusión)* 226 SECCIÓN I: EXAMEN DE DOCUMENTOS FINANCIEROS ORIGINALES: **kuditoría** de documentos financieros originales. Los justificantes y su

INDICE

CAPÍTULO Página

las facturas de los acreedores y documentos relacionados. Justificantes de los egresos en efectivo y documentos relacionados. Justificantes de los cheques pagados. Justificantes de los egresos de caja chica. Justificantes de los expedientes de nómina y datos relacionados. Auditoria del diario general. Auditoría de cualquier diario especial. Sumas y asientos de los diarios especiales. Examen del mayor general. Examen en los libros de primera entrada de operaciones posteriores a la fecha del balance general. Fecha apropiada del cierre. Análisis de una cuenta.

SECCIÓN II: DOCUMENTOS PREPARADOS ELECTRÓNICAMENTE Y SU

EXAMEN: Clasificación y preparación de datos. Auditoria de los registros electrónicos. Registro de los detalles de auditoría.

9. **FONDOS DE CAJA CHICA** 267

Activo circulante. Prefacio. *Norma N° 16.* Importancia de la audito-

ría de caja. **SECCIÓN** I: **CONTROL INTERNO DE CAJA CHICA:** Cuestionario de control interno para caja chica. **SECCIÓN II: PROGRAMA DE**

AUDITORÍA DE LA CAJA CHICA. SECCIÓN III: LA CONTABILIDAD Y LOS ESTADOS: CONSIDERACIONES SOBRE NORMAS.

10. EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS; INGRESOS Y EGRESOS
284

SECCIÓN I: **CONTROL INTERNO DEL EFECTIVO Y SUS OPERACIONES SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA EL EFECTIVO. SECCIÓN III: CONSIDERACIONES SOBRE NORMAS DE CONTABILIDAD Y PREPARACIÓN DE**

LOS ESTADOS: Las existencias en efectivo en el balance general.

11. CUENTAS POR COBRAR Y PÉRDIDAS EN LOS CRÉDITOS
329

SECCIÓN I: CONTROL INTERNO DE LAS CUENTAS POR COBRAR: Valores

a cobrar. Prólogo. *Norma 17.* Control interno. SECCIÓN II: ~-

GRAMA **DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS POR COBRAR:** Declaraciones **por** escrito del cliente. SECCIÓN III: **CONSIDERACIONES CONTABLES:** Presentación de las cuentas por cobrar en el balance general.

12. **DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR E INGRESOS**

CORRESPONDIENTES 369

SECCIÓN I: CONTROL INTERNO DE DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR

COBRAR: Documentos y aceptaciones por cobrar. Consideraciones preliminares. Control interno. SECCIÓN II: **PROGRAMA DE AUDITORÍA DE**

LOS PAGARÉS Y ACEPTACIONES POR COBRAR. SECCIÓN III: CONSIDERA-

CIONES CONTABLES: Presentación del balance general. Certificación de pagarés y aceptaciones.

13. **INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS** 389

SECCIÓN I: CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS: ***Normas N9*** *18, N° 19,*

N° 20 y N° 21. Importancia de la auditoría del inventario. Responsabilidad contable del auditor en los inventarios. SECCIÓN II: **PROGRAMA**

DE AUDITORÍA DE LOS INVENTARIOS.

14. **INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS** *(Conclusión)*
428

SECCIÓN I: **COSTO DE VENTAS: Control** interno de las ventas. SECCIÓN **II: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LAS COMPRAS:** Programa de

auditoria para las compras de materiales y mercancías. SECCIÓN III:

F.N RT. rrnn

INDICE

Lo Página

SECCIÓN IV: NORMAS APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y

CONTABLES: Comentarios sobre el inventario en el informe del contador. Presentación de los estados financieros.

/VERSIONES Y SUS INGRESOS 451

Clasificación de las inversiones. *Norma N" 22.* SECCIÓN I: CobrraoL

INTERNO *DE* LAS INVERSIONES. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA *DE* LAS INVERSIONES. INVERSIONES EN ACCIONES DE OTRAS COMPAÑÍAS:

Programa de auditoría de las inversiones en acciones. Bozos DE COM-

PAÑÍAS CONTROLADAS O NO CONTROLADAS. Programa de auditoría para las inversiones en bonos. INVERSIONES EN HIPOTECAS. Programa de auditoría de las inversiones en hipotecas. INVERSIONES EN FONDOS. Programa de auditoría para las inversiones de fondos. INVERSIONES EN SEGUROS SOBRE LA VIDA. Programa de auditoría de las inversiones en seguros sobre la vida. SECCIÓN III: CONSIDERACIONES CONTABLES Y NORMAS APLICABLES A LOS ESTADOS: Valuación de los valores bursá-

tiles de inversión. Diversos.

LISTOS PAGADOS POR ANTICIPADO, CARGOS DIFERIDOS Y APLICACIÓN DE kSTOS 496 SECCIÓN I: COMENTARIOS SOBRE GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO Y

GASTOS DIFERIDOS: *Norma N' 23.* Gastos pagados por anticipado. Cargos diferidos. Métodos para adjudicar los gastos pagados por anticipado y los cargos diferidos. Comentarios sobre el examen de los gastos pagados por anticipado y de los cargos diferidos. SECCIÓN II:

CONTROL INTERNO DE LOS GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO Y DE LOS CARGOS DIFERIDOS. SECCIÓN III: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LOS GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO Y LOS CARGOS DIFERIDOS. GASTOS

PAGADOS POR ANTICIPADO: Primas sobre seguros pagadas por anticipado. Rentas y alquileres pagados por anticipado. Impuestos pagados por anticipado. Intereses y descuentos pagados por anticipado. Comisiones pagadas por anticipado. Adelantos a empleados. Gastos de venta pagados por anticipado. Gastos de publicidad pagados por anticipado. Cuotas y subscripciones pagadas por anticipado. Inventarios de suministros. De oficina y fábrica. CARGOS DIFERIDOS. Costos de- alteración y nueva distribución

de la planta. Costos de negocios futuros. Depósitos en las compañías de servicios públicos. Descuentos y gastos sobre bonos no amortizados. Hormas, dibujos, patrones, moldes, plantillas, etc.

SECCIÓN IV; CONSIDERACIONES CONTABLES.

CTIVO FIJO TANGIBLE Y GASTOS RELACIONADOS
525

TERRENOS Y EDIFICIOS. Comentarios generales. Bases para contabilizar el activo fijo. Gastos capitalizables y gastos de operación. Depreciación. Métodos de depreciación. Comentarios sobre procedimientos de auditoría del activo fijo. *Norma N' 24.* SECCIÓN I: CONTROL INTERNO

DEL ACTIVO FIJO. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA TARA LOS

TERRENOS Y **EDIFICIOS. TERRENOS:** Costo de los terrenos. Programa de dé. ra Ins_edificios. Programa

INDICE

XI

CAPÍTULO **Página**

TORÍA PARA MAQUINARIA, EQUIPO, GRANDES HERRAMIENTAS, EQUIPO DE OFICINA, EQUIPO DE REPARTO Y OTRO ACTIVO rijo: Modelos, dibujos, etcétera. Activo **amortizable. SECCIÓN II: CONSIDERACIONES CONTABLES Y NORMAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS:** Presentación del ba-

lance general.

19. **ACTIVO INTANGIBLE** **588**

Norma N° 25. Clasificación del activo intangible. SECCIÓN **I: CONTROL**

INTERNO DEL ACTIVO INTANGIBLE. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA

DEL ACTIVO INTANGIBLE: Patentes. Contratos de arrendamiento. Derechos de propiedad intelectual. Concesiones. Licencias y convenios sobre regalías. Marcas de fábrica y nombres comerciales. Procesos y fórmulas secretas. Crédito mercantil. Costos de organización. SECCIÓN

III: CONSIDERACIONES CONTABLES Y NORMAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

20. **PASIVO CIRCULANTE** 612

Pasivo circulante en general. *Normas N° 26, N° 27 y N' 28.* SECCIÓN **I:**

CONTROL INTERNO DEL PASIVO CIRCULANTE. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LOS DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR PAGAR. DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR PAGAR: Programa de auditoría de los documentos y aceptaciones por pagar. SECCIÓN **III: PROGRA-**

MA DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS POR PAGAR. CUENTAS POR PAGAR:

Programa de auditoría de las cuentas por pagar. SECCIÓN IV: **PASIVO CIRCULANTE DIVERSO:** Gastos acumulados. Sumas retenidas. Dividendos declarados. Jornales no reclamados. Bonos e hipotecas pagaderos actualmente. Saldos acreedores en las cuentas por cobrar. Depósitos.

SECCIÓN V: **CRÉDITOS DIFERIDOS A INGRESOS:** Boletas y cupones redi-

mibles. Rentas recibidas por anticipado. Pagos de subscripciones recibidos por adelantado. Intereses recibidos por adelantado. Ganancia bruta diferida sobre ventas a plazos. Cobros por adelantado sobre contratos. Cobros por adelantado sobre ventas. Primas sobre bonos no amortizadas. SECCIÓN VI: CONTINGENCIAS: Programa de auditoría para las contingencias. Certificado de pasivo. SECCIÓN **VII: CONSIDE-**

RACIONES CONTABLES Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

21. **PASIVO A LARGO PLAZO** 658

Pasivo a largo plazo en general. *Norma N° 29.* SECCIÓN I: **CONTROL**

INTERNO DEL PASIVO A LARGO PLAZO. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA DE LOS BONOS POR PAGAR. BONOS POR PAGAR: Programa de auditoría para los bonos por pagar. **SECCIÓN III: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LAS HIPOTECAS POR PAGAR. SECCIÓN IV: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA DOCUMENTOS POR PAGAR A LARGO PLAZO. SECCIÓN** V: **CONVENIOS SOBRE EL FONDO DE PENSIONES. SECCIÓN VI: NORMAS PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

22. **PROPIEDAD** 689

Capital social de las compañías anónimas; sociedad de personas y propiedad individual. Consideraciones sobre el capital social. Acciones de

INDICE

Página Programa de auditoría del capital social. SECCIÓN III: **PROGRAMA DE AUDITORÍA DEL CAPITAL EN LAS SOCIEDADES DE PERSONAS O EN EMPRESAS DE PROPIEDAD INDIVIDUAL:** Programa *de* auditoría del capital en una sociedad de personas. Cuentas de capital de una empresa de propiedad `individual. **SECCIÓN** IV: **NORMAS PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS:** El capital social en el balance general.

()PIEDAD *(Conclusión)* 713 **UTILIDADES PENDIENTES DE APLICACIÓN; CAPITAL APORTADO EN EXCESO DEL VALOR A LA PAR O DECI ARADO DE LAS ACCIONES; APRECIACIÓN DEL ACTIVO.** Terminología. Comentarios generales. *Normas N9 31 y N9 32.* **SECCIÓN I: PROGRAMA DE AUDITORÍA DE LAS UTILIDADES PENDIENTES DE APLICACIÓN Y DE OTRAS CUENTAS VARIAS DE CAPITAL:** Programa de auditoría de las utilidades pendientes de aplicación y de otras cuentas varias de capital. **SECCIÓN** II: **DIVIDENDOS:** Auditoría *de* los dividendos. **SECCIÓN III: SEGREGACIONES DE LAS UTILIDADES PENDIENTES DE APLICACIÓN:** La auditoría de las segregaciones de utilidades pendientes de aplicación. Reservas de nivelación a corto plazo. SECCIÓN IV: **NORMAS PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

AMEN DE INGRESOS Y GASTOS 740 Ingresos y gastos. *Norma N9 33.* Auditoría de las partidas de ingresos y gastos. **SECCIÓN I: CONTROL INTERNO DE LOS INGRESOS. SECCIÓN II: PROGRAMA DE AUDITORÍA DE LOS GASTOS: Ingresos.** Ventas: al contado y a corto plazo. Devoluciones y concesiones sobre las ventas. Costo de ventas.

[AMEN DE INGRESOS Y GASTOS *(Conclusión)* 765 Gastos. **SECCIÓN I: CONTROL INTERNO DE LA NÓMINA. SECCIÓN_ II: PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA NÓMINA:** Comentarios sobre sueldos, comisiones y convenios sobre gratificaciones. SECCIÓN III: **CONTROL INTERNO DE GASTOS. SECCIÓN** IV: **PROGRAMA DE AUDITORIA DE LOS GASTOS:** Impuestos. Derechos aduanales. Depreciación y amortización. Reparaciones y mantenimiento. Investigación y experimentación. Seguros. Calefacción, luz y fuerza motriz. Gastos de suministros. Trabajo dañado. Planta ociosa. Asistencia social a los empleados. Rentas pagadas. Gastos por cuentas incobrables. Gastos de publicidad. Gastos con la clientela. Gastos de reparto. Gastos de viaje, Gastos jurídicos. Gastos de correo. Otros gastos. Descuentos de ventas. Intereses pagados. Gastos de las sucursales.

ONCLUSIÓN DE LA AUDITORÍA. NORMAS PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS

Informe sobre los sucesos subsecuentes a la fecha de los estados financieros. *Normas Ns' 34 y N9* 35. SECCIÓN I: **EL CIERRE DE LA AUDI-**

TORÍA. SECCIÓN II: INFORME SOBRE SUCESOS OCURRIDOS DESPUÉS DE

LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. SECCIÓN III: EL CONTA-

.— DE BOL SA Y VA-

797

INDICE XIII

CAPÍTULO Página 27. **PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 825**

SECCIÓN EL BALANCE GENERAL. SECCIÓN II: EL ESTADO DE INGRESOS: El estado de ingresos global y **el** de resultados de las operaciones corrientes. Declaraciones actuales de la Comisión de Bolsa y Valores. **SECCIÓN III: EL ESTADO DE UTILIDADES PENDIENTES DE APLICACIÓN.** Diversas consideraciones sobre el estado de ingresos: Puntos contenciosos.

28. **INFORMES DE AUDITORÍA 864**

Introducción. **SECCIÓN I: EL INFORME DE FORMA CORTA:** Informe **O** certificado de auditoría de forma corta. SECCIÓN II: REquIsrros **DEL INFORME DE AUDITORÍA Y LA RESPONSABILIDAD LEGAL CORRESPONDIENTE:** Requisitos exigidos por la Comisión de Bolsa y Valores. Responsabilidad general por los informes. SECCIÓN III: EL **INFORME DE AUDITORÍA DE FORMA LARGA:** Comentarios generales. Redacción del informe. Contenido del informe. Indice. Introducción y extensión. Comentarios. Objeciones. Conclusión y dictamen. Estados financieros. Miscelánea. SECCIÓN. IV: **EJEMPLOS DEL INFORME:** Informe I. Informe II. Informe III. Informes especiales.

29. **SERVICIOS CONSULTIVOS DE ADMINISTRACIÓN**
922

Introducción. Independencia. Tipos de servicios consultivos administrativos. Ejemplos de servicios consultivos administrativos. Informes especiales. Conclusión.

INDICE ALFABÉTICO 939

- H
-

I

CAPITULO PRIMERO CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORIA Las funciones del contador público titulado se han extendido hasta exceder el concepto de una auditoría independiente solamente. Los campos nuevos de trabajo del contador público titulado comprenden ahora servicios de asesoramiento a la gerencia y servicios financieros y funcionales. **A medida** que avanza y se desarrolla la lectura de este texto, se va prestando mayor énfasis al perfil sencillo moderno de los procedimientos y técnicas de auditoría. Este libro preconizará, ilustrará y demostrará que el concepto moderno de auditoría se extiende mucho más allá del dominio tradicional de la auditoría independiente acostumbrada, hasta el examen de la dirección interna moderna, la inspección de los registros contables compilados mecánicamente, la clasificación y evaluación integral de datos y sus documentos afines y al uso de estadísticas en la selección y análisis de muestras de auditoría. Como resultado de estos y otros numerosos procedimientos modernos, el trabajo de detalle en una auditoría independiente es considerablemente menor que el que se necesitaba anteriormente.

SECCION I: AUDITORIAS INDEPENDIENTES

Auditorías independientes. Una auditoría independiente es un examen crítico y sistemático de: 1) la dirección interna; 2) estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia, y 3) los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial. Una auditoría independiente tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados, expedientes y documentos. Una auditoría se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan con equidad la situación financien en una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante un período que termina en esa fecha. Los estados financieros deben prepararse básicamente con uniformidad todos los años y de acuerdo con los principios aceptados en contabilidad.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad y competencia profesional reconocidas. Esta persona o firma

acompañar al informe presentado al término del examen y conceo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los nentos y de los estados financieros y en que no se impongan restrics al auditor en su trabajo de investigación. Una auditoría externa es Le lleva a cabo una persona u organismo *independiente* de la gerencia empresa y tiene por objeto determinar la veracidad de las exposis y declaraciones acerca de su administración. El auditor profesional ?endiente es un crítico y su función es de valorización crítica. Los procedimientos variarán de una auditoría a otra. El auditor debe rse por las exigencias de cada situación a medida que surjan. No pueestablecerse reglas exactas de procedimiento, pues no podrán aplicarse odas las auditorías. Un auditor podrá en un caso examinar ciertas par; detalladamente; y en la siguiente auditoría las mismas partidas podrán sitar únicamente un escrutinio rápido. El campo de una auditoría va1 para amoldarse a las necesidades de un caso en particular, según el nóstico basado en una revisión del sistema de control interno en vigor. cualquier circunstancia, un contador profesional acertado se distingue una combinación de un conocimiento completo de los principios y Ledimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados na receptividad mental imparcial y razonable. Hay solamente una *'torta:* la que llena las exigencias de la obligación contraída, juzgadas icuerdo con las normas profesionales de trabajo.
Auditoría interna. Los contadores públicos profesionales son los enados de hacer las auditorías independientes. Las auditorías internas son Las por el personal de la empresa. En una auditoría interna podrá learse: 1) el método *deliberado* de auditoría, en cuyo caso las operaes se revisan en detalle, o 2) el método *automático,* en que se confía el sistema de control interno en uso compruebe la exactitud de las aciones. En una compañía importante, el personal que realiza una tolla interna podrá estar compuesto de numerosos individuos. En una resa pequeña podrá no ser económicamente acertado tener un pera separado de esta naturaleza; consecuentemente, el trabajo de confidad deberá dividirse entre el personal de manera que ninguna persona vidualmente sea responsable por completo de una operación. El auditor interno de una negociación trabaja en forma similar en hos aspectos al contador público independiente. Aun cuando tanto el Luir interno como el auditor público independiente hacen el mismo tra-con variaciones de grado y objetivo final— no están en competencia con otro. Un auditor interno tiene a su cargo el control de las traniones y operaciones y se preocupa en mejorar los métodos contables iderando su operación eficiente. Tanto en una auditoría independiente como en una interna, los resulfinales son idénticos en cuanto al grado de determinación de la exac-

.

está

nistas, los acreedores y el público. La imparcialidad e independencia absolutas no son posibles en el caso del auditor interno, puesto que no puede divorciarse completamente de la influencia de la gerencia.

Control interno. El Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de

Contadores Públicos Titulados ha definido el control interno de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. **Esta** definición posiblemente es más amplia que el significado que a veces se atribuye al vocablo. Reconoce que un *sistema* de control interno excede aquellos asuntos directamente relacionados con las funciones de los departamentos financieros y de contabilidad. Un sistema de esta índole podrá comprender el control del presupuesto, los costos estándar, informes periódicos de operación, análisis estadísticos y su publicación y circulación, un pival ama de educación orientado para ayudar al personal en el desempeño de sus responsabilidades y un cuerpo de auditores internos que proporcione una garantía adicional a la gerencia acerca del acierto de los procedimientos delineados y la medida en que son efectivamente llevados a la práctica. Comprende también con toda propiedad actividades en otros campos, como, por ejemplo, estudios de tiempo y movimiento, que son de naturaleza especializada, y el uso de controles de calidad por medio de un sistema **de inspección, que** es fundamentalmente una función de producción.

Expuesto en otras palabras, y en el sentido más estricto de las operaciones financieras y contables, el control interno es una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización. Estos objetivos han de lograrse mediante los controles de procedimiento internos de la empresa, y con la comprobación de la exactitud con que trabaja la oficina de contabilidad.

EJEMPLO. No existiría un control interno apropiado si una persona midiera: **1)** contar el dinero en efectivo de las ventas, 2) depositarlo en el banco, y 3) asentar las sumas recibidas en la contabilidad. Cuando un solo individuo está encargado de todas estas operaciones se le coloca en una situación que puede inducirlo al robo, registrando en la contabilidad y depositando **en** el banco una cantidad menor que el total recibido.

El contador público independiente confía en el sistema de control interno para decidir acerca del grado de investigación detallada y sobre la veracidad de los estados financieros. Estos conceptos sobre la seguridad que ofrece el control interno serán tratados nuevamente en forma más amplia en el curso de la obra.

Desarrollo ***de*** la auditoría. La profesión de contador público es hoy una fuerza social, en función de la confianza que inspiran las comunicaciones de un contador entre los accionistas, acreedores, gerencia y empleados. Aun cuando la carrera de contador público es una de las profe-

einn moc i

n••o

laica, finanzas y conducta mercantil en general. La categoría profeque ha alcanzado es el resultado de la aprobación pública y no de etensiones de los profesionales o de sus voceros representantes. La ión de contador está al mismo nivel que otras profesiones respecto reglas éticas de conducta y en algunos Estados de los Estados Unidos, nivel aproximado respecto a estudios y experiencia que los exigidos la admisión al ejercicio público en una profesión que requiera un universitario. Las exigencias legales, educativas y de práctica pública linar aumentan constantemente en la mayoría de los Estados de la Americana. _a teneduría de libros y la contabilidad en forma sumamente rudiaria comenzaron a practicarse tan pronto como la civilización alcanzó lado en que comenzaron a realizarse transacciones comerciales. La bilidad se desarrolló lentamente, mas siguiendo el progreso de la económica y las prácticas comerciales, durante los siglos xvi, xvn a. In las postrimerías del siglo dieciocho algunos individuos se establecieutonombrándose contadores públicos; comúnmente, eran poco más .pistas y escribientes. En el siglo diecinueve hizo su aparición el yr de libros *experto.* Su función principal consistía en descubrir trannes fraudulentas y localizar los errores. Al finalizar el siglo dieciy en los albores del siglo veinte comenzaron a aparecer textos y os sobre contabilidad; y, juntamente con el mayor tamaño de las emy la multiplicidad de transacciones, la teoría contable y la práctica arrollaron rápidamente hasta hoy, en que encontramos al contador o titulado competente bien venado en economía, finanza, legislación ntil y contabilidad, actuando como asesor y consultante en contabiy finanzas. proximadamente durante el curso de los últimos veinte años, las Jades del contador público han ascendido de las auditorías de detaexamen moderno de hoy de los estados financieros y a los dictámenes compañan a esos estados. Juntamente con el cambio en el énfasis ¡ido a las auditorías, ha aumentado extraordinariamente el campo tividades del contador público titulado. Algunas de estas actividades venden servicios fiscales en asuntos relacionados con el pago de im‘

ts, instalaciones de sistemas de contabilidad, clasificación y evalua-

ntegral y electrónica de datos, estudios de investigación administrae industriales con múltiples objetivos, servicios relacionados con las eiones normales comerciales, servicios en las fusiones y consolidaciones, tistraciones judiciales, reorganización de sociedades anónimas, acties de los organismos gubernamentales, servicios relacionados con las y disposiciones sobre emisión de valores bursátiles, asesoramiento de ección general de las empresas y otros muchos. Ha pasado el tiempo

dependía únicamente de la auditoría

siderablemente con el paso del tiempo y las mayores demandas del mml, do comercial.

La revolución industrial en la contabilidad ha llegado. La profesión de contadores sentirá efectos tremendos causados por los cambios en la mayor actividad del contador público titulado en el campo del asesoramiento de la gerencia, trabajos de investigación, clasificación y evaluación integral de datos, y aplicaciones de las computadoras

electrónicas.

Auditorías continuas o periódicas. Cuando el contador público independiente visita a sus clientes con intervalos frecuentes durante el período fiscal —supóngase una vez al mes, o con mayor o menor frecuencia— **y** durante su visita pone al corriente todo el trabajo de auditoria pendiente desde su visita anterior, la auditoría podrá recibir el nombre de *continua* o *interina.* La distinción entre estos dos vocablos se hace a **veces** con apoyo en la base siguiente: se llama auditoría continua cuando el auditor está con frecuencia, diaria o semanalmente, en las oficinas de su cliente; en la auditoría interina el auditor visita a su cliente una vez al mes. Bien sea que la auditoría se lleve en forma continua o interina, el cliente debe recibir comunicaciones o informes frecuentes detallando el progreso realizado durante el curso del trabajo, los defectos que hay que corregir y cualquiera otro asunto de interés para la buena marcha del negocio. Estas comunicaciones o informes no son iguales a un informe formal de auditoría *y* normalmente no contienen dictámenes o certificaciones.

Cuando el auditor es llamado para realizar su trabajo anualmente, semestral o trimestralmente, la auditoría recibe el nombre de *periódica.* Normalmente, los informes completos se preparan sólo anualmente, usándose semestral y trimestralmente informes acerca de los progiesos realizados por la auditoría.

La única desventaja de una auditoría interina o continua es la posibilidad bastante remota de una alteración en la contabilidad después de una visita interina y antes del examen final del año. Sin embargo, **si el** auditor pone cuidado en el uso de balances de comprobación continuos, papeles de trabajo y marcas clave distintivas, esta desventaja posible se elimina efectivamente.

Puede derivar numerosas ventajas —el cliente y el auditor— **con** la adopción de un trabajo de auditoría continuo o interino, entre las cuales se pueden mencionar las siguientes:

1. Hace posible que el personal de auditoría distribuya el trabajo. 2. La auditoríá y el informe anual podrán terminarse más pronto. 3. Se induce al cliente a conservar al corriente la contabilidad. 4. Los errores ocurren en períodos más cortos. 5. El fraude podrá descubrirse más pronto y detenerse rápidamente. **6. Cuando sea necesario, el auditor puede disponer de más tiempo para una investigación intensiva. 7. El cliente está informado al día acerca de la situación financiera y el**

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

-a contabilidad y el contador público. La contabilidad representa ,estro de las transacciones comerciales, la preparación de estados financon los resúmenes de resultados de las transacciones y el análisis e uretación de esos estados financieros y cifras estadísticas afines. La bilidad —en este sentido— es constructiva y está a cargo de la gerenlos resultados son la expresión de los actos de la gerencia. La auditoría es fundamentalmente analítica y se lleva a cabo *indepenemente de la gerencia,* con objeto de juzgar la actuación de esta La profesión de contador público ofrece los siguientes tipos principales rvicios:

1. Auditoría, que consiste en el examen objetivo de la contabilidad, acompañado de un dictamen competente acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la negociación del cliente. 2. *Asistencia,* que presta servicios variados, como indicar los asientos apropiados de contabilidad, instalar sistemas contables, cambiar procedimientos en la forma de llevar los libros, preparar declaraciones para el pago de impuestos fiscales y prestar ayuda en el control interno. 3. *Servicios de investigación,* en asuntos como la compra y venta de una empresa, análisis de ventas y preparación de presupuestos. 4. *Servicios de representación;* cuando un cliente necesita ser representado en asuntos de impuestos, registros de seguro social, terminación de contratos, etc. 5. *Servicios de asesoramiento a la gerencia,* y a los funcionarios y consejo de directores sobre asuntos contables, financieros, métodos comerciales, procedimientos de organización y otras numerosas fases de conducción y operación de una empresa.

Dbjeto de las auditorías. Los fines que persiguen las auditorías pue:xpresarse como sigue:

1. Informar independientemente sobre la situación financiera y las operaciones. 2. Que el contador independiente actúe como asesor y representante de los propietarios de la empresa y de la gerencia. 3. Descubrir errores e irregularidades.

La empresa moderna es difícil y complicada en sus ramificaciones fiteras. Evidentemente, la especialización es una manifestación notable uestra vida económica. A medida que han avanzado los principios y dos de conducción de las empresas y las operaciones financieras y sus ricaciones se han hecho más complicadas en el curso de las últimas las, los fines y objetivos de las auditorías han ampliado similarmente urna progresiva constante su campo de actividades. Estas corresponden servicios que presta la profesión de contaduría pública indicados más a. Científicamente, el auditor de hoy debe ser una persona culta, que pueda seguir el ritmo de los negocios y ayudar a conducir a una resa a la consecución de una operación lucrativa y solvente.

sonas conectadas con una negociación —accionistas, gerencia, empleados y obreros, sindicatos obreros, banqueros inversionistas y acreedores comerciales— tienen interés en los resultados de una auditoría. La función principal de un auditor ha dejado de ser la de un detective encargado de descubrir empleados inmorales. Sin embargo, los procedimientos de auditoría y sus técnicas revelarán inmoralidades y prácticas ilegales que violen los

principios contables.

SECCION II: EL INFORME DE AUDITORIA

El informe de auditoría es el documento en que el contador público profesional expone el alcance y naturaleza de su examen y en que expresa su opinión como experto independiente acerca de los estados financieros del cliente que acompañan al informe.

En cuanto se refiere a las personas ajenas al grupo de la gerencia **o** de la dirección —accionistas, acreedores, etc.— la evidencia tangible de una auditoría consiste únicamente en los estados financieros y el informe adjunto del examen. Con objeto de que se adquiera pronto un concepto sobre los resultados finales que han de esperarse, se presenta a continuación la forma corta tipo, ampliamente usada, de informe o certificado de auditoría recomendado por el Comité sobre Procedimientos de Auditoría **del** Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados:

FORMA CORTA DE INFORME **O CERTIFICADO DE AUDITORIA**

Fecha

AL CONSEJO DE DIRECTORES DE LA ABC **COMPANY:**

Hemos examinado el balance general de la ABC Company de fecha de diciembre 31, 1959, y los estados correspondientes de ingresos y superávit' del año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría aceptadas generalmente y consecuentemente realizamos las pruebas de los documentos de contabilidad y seguimos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general y estados de ingresos y superávit' adjuntos presentan imparcialmente la situación financiera de la ABC Company en diciembre 31, 1959, y los resultados de sus operaciones para el año terminado en esta fecha, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados en una base igual a la del año anterior.

(Firmado)

X, *Y y* Z *Contadores Públicos Titulados*

La sección que trata del alcance y naturaleza del informe (primer párrafo) trata de hechos. La sección de dictamen (segundo párrafo) representa el juicio ponderado del auditor. El informe puede ampliarse añadiendo párrafos explicativos o calificativos entre los párrafos primero y

' El *Accounting Terminology Bulletin No. 1: Reviera and Resulta* (1953) recomienda que la denominación "superávit" deje de usarse, sustituyéndola con la

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Iundo. **Si** no se siguen las normas y procedimientos de auditoría que de describirse, el dictamen no podrá presentarse en los términos ex 'estos en el ejemplo de informe ofrecido. Un informe de auditoría presentará un *dictamen sin reservas,* si el

ditor no las tiene acerca de los estados financieros. Un informe de auditoría presentará un *dictamen con reservas* si el ditor ha sido restringido por la gerencia en ciertas fases del trabajo de iditoría, o si el auditor no está de acuerdo con determinadas aplicaciones ntables que ha hecho el cliente, o si no se han seguido en un contrato dos los procedimientos aceptados. Un informe de auditoría *no presentará dictamen alguno* cuando el abajo del auditor ha sido restringido en tal forma por la gerencia, que incapaz de formular una opinión, o si su desaprobación de los métodos cliente es de importancia suficiente. En estos casos, expresará —absteéndose de dictaminar— sus razones para no exponer su opinión. Esta forma de informe no se usa necesariamente de manera inflexible, les las circunstancias en cada caso podrán ser causa de variaciones en fraseología, como se indicará en las secciones subsiguientes de éste y al Capítulo II. No es posible usar una forma única de informe en todos s casos, pero la forma tipo de informe corto constituye la base para redacx el informe necesario en diversas circunstancias. En el curso de los últimos años se acusa un aumento constante en el ;o de un informe *modificado* corto de auditoria. La forma corta modifiida contiene generalmente todos los elementos de la forma corta recomenada, pero comienza con la sección de dictamen, de la manera siguiente:

DRMA CORTA MODIFICADA DE INFORME DE AUDITORIA

En nuestra opinión, el balance general y estado de ingresos y de utilidades .dientes de aplicación adjuntos presentan imparcialmente la situación financiera la Hartley-Akin Corporation en diciembre 31, 1959, y los resultados de sus *raciones del año terminado en esta fecha, de conformidad con los principios ,ntables generalmente aceptados aplicados en una base igual a la del año prettlente. Nuestro examen de estos estados fue hecho de acuerdo con las normas meralmente aceptadas de auditoría, y consecuentemente realizamos las pruebas de documentos de contabilidad y seguimos otros procedimientos de auditoría que onsideramos necesarios en las circunstancias.

Los informes de auditoría se tratan en forma complementaria en :apítulos II y XXVIII.

1ECCION III: PRINCIPIOS, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE

AUDITORIA

Relación entre los principios contables y la auditoría. La auditoria

stá relacionada estrechamente con la aplicación de los principios **tonta-**

–

tabilidad, el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados y

tribales.los *actiuvonliquido,*

í, lautilidad medido

idoenfunciónlíqdpodrá considerarse a dexcedentedeomincgresooselpearimeincosto

sobre los costos y gastos periódicos.

Con objeto de determinar con acierto las utilidades líquidas periódicas, deben correlacionarse apropiadamente los ingresos y los costos correspondientes para obtener estos ingresos. Por tanto, en la conducción de una auditoria y la preparación consiguiente de estados financieros que presenten imparcialmente los resultados de las operaciones de un período, la determinación acertada de la utilidad líquida periódica es de importancia fundamental; y a fin de determinar con exactitud la utilidad líquida periódica, la auditoria debe conducirse en forma competente. Los estados financieros deben presentarse con la premisa de que ha habido uniformidad en la aplicación de los principios contables de un año a otro. Sin embargo, los cambios en el nivel de precios podrán invalidar las comparaciones aun cuando haya prevalecido la uniformidad en la preparación de los estados.

Los principios contables y los principios y procedimientos que gobiernan las auditorías están relacionados entre sí y forman un compuesto integral. Sin un conjunto de principios fundamentales contables no serían posibles los principios de auditoria.

En los campos afines de aplicación de los principios contables y de auditoria, los conceptos *exposición, uniformidad, importancia y moderación* o espíritu conservador y prudente han ido surgiendo a lo largo de los años. En esta ocasión se acordará únicamente una breve consideración a cada vocablo. Los conceptos deben servir como guías en la aplicación de los principios contables, en la preparación de estados financieros y en la ejecución de una auditoría.

Exposición. Los estados financieros deben exponer por completo los resultados de la administración de la gerencia. Si no se hace una exposición completa en los estados financieros, existe una retención u ocultamiento de datos e informes en perjuicio de las personas interesadas en estos estados financieros. Presentar una partida de activo fijo en su importe neto no ofrecería una exposición de su costo original ni de la reserva acumulada para depreciación. Combinar todos los costos y gastos en el total de un estado de ingresos dejaría de exponer datos importantes de costo. Clasificar la pérdida en un pleito judicial que ascienda a una suma considerable, como ”diversos gastos” o ”diversos cargos a utilidades pendientes de aplicación”, constituiría un caso de retención de informes pertinentes. Cargar el pago de dividendos en efectivo a superávit pagado, sin ninguna explicación, constituiría otro caso de retención de informes pertinentes.

Uniformidad. La uniformidad en la preparación de los estados financieros significa que se ha adoptado la misma base para aplicar los principiosi
contables en el año actual que en el precedente.l'or
falta de uniformidad si los estados en 1959 se preparasen
sistema contable a base de gastos e ingresos efectivos y en 1960 se siguiese
siagiijamiendloo, un habría

en 1959 y en 1960 se valuaran según el método Ueps. Si las Banana pérdidas extraordinarias resultantes de la venta de activo fijo se aran o cargaran a utilidades pendientes de aplicación en 1959 y se acrean o debitaran a ingresos en 1960, la falta de uniformidad sería nte. Los cambios en los métodos contables que den por resultado falta niformidad de un año a otro deben indicarse en los estados finan**s,** o en notas de pie de página, o en el informe del auditor. *Importancia.* El método que pueda seguir un contador interno para tbilizar una partida podrá depender de su importancia. De igual a, los procedimientos de auditoría que siga un contador público titupodrán depender de la importancia de la partida. El problema de la línea divisoria entre lo que es importante y lo que no **lo** es se nta inmediatamente. Una cantidad considerada importante por un idor podrá ser considerada sin importancia por otro contador. ¿Es el or ciento de una utilidad líquida de $14000 importante? ¿Es imporel 10 por ciento de una ganancia líquida de $1,000,000? En una oría, algunas veces podrán no hacerse ajustes por errores triviales, nportancia; partidas de gastos o ingresos sin **importancia podrán comse** en una sola cuenta; y podrán no tomarse en cuenta pequeñas difeas entre el precio de costo y mercado en los totales de inventario. ian citarse numerosos ejemplos más. La importancia se refiere también a partidas infrecuentes de ingresos ;tos de una suma importante y de carácter no recurrente. La impora debe juzgarse tanto sobre la base de una partida, como sobre la base rnporte neto de varias partidas pequeñas de ingresos y gastos no rentes. La importancia debe juzgarse en relación con el total de **los** sos excluyendo las partidas no recurrentes. Una cifra importante de o ingresos no recurrentes puede falsear la utilidad líquida normal incluye en el estado de ingresos; si se coloca en el estado de utilidades entes de aplicación, el gasto o ingreso extraordinario no aparece en ado de ingresos, aun cuando es un gasto o un ingreso. Si todas las las no recurrentes de gastos e ingresos se colocan en el estado de ;os, se logra una exposición completa, no hay ningún intento de nivelar tilidades líquidas periódicas, los ingresos y los gastos no quedan selos en el estado de propiedad y desaparece el fetiche de la *importancia.* 11 problema de la importancia es la nota clave del tipo de estado de sos de *realización en las operaciones presentes* o del tipo *global* de de ingresos. El contador en cada caso debe decidir si las partidas rtantes no recurrentes deben colocarse en el estado de ingresos o tracomo cargos y abonos directos de propiedad. Hay dos escuelas que mien criterios diferentes sobre este tema. El Instituto Americano **de adores Públicos** Titulados, en el *Accounting Research Bulletin 43,*

—-WIMIIMI

de ingresos debe mostrar estas partidas importantes no recurrentes de ingresos y gastos. La opinión del autor es que las partidas importantes no recurrentes deben colocarse en el estado de ingresos de una manera clara y distinta y que los impuestos sobre la renta deben manejarse en una forma parecida a la que se expone a continuación:

1959 Comenzando con: Utilidades netas de las operaciones
32,739,101 Reserva para impuestos federales sobre la renta 1,275,279

31,463,822 Adiciones y deducciones no recurrentes: Ganancia en la venta de inversiones a largo plazo 615,900 Impuestos sobre la renta aplicables (153,975)

Neto a Utilidades Pendientes de Aplicación $1,925,747

Moderación. ”Moderación” es probablemente el vocablo más usado y abusado en contabilidad. En la contabilidad, la moderación, esto es, el espíritu conservador *y* prudente, que es el sentido con que se usa en este caso el vocablo, ha adquirido un significado implícito equivalente a pesimismo o subestimación. La doctrina de la moderación mantiene que cuando pueden hacerse dos o más decisiones razonables, debe escogerse la que dé los resultados menos favorables *inmediatos.* La moderación solamente difiere los resultados favorables porque la subestimación en un período conduce a la sobrestimación en un período subsiguiente. Como se practicaba *anteriormente* en la contabilidad, la moderación podría resumirse en los siguientes ejemplos: Contabilícese siempre una pérdida no realizada, pero no se contabilice nunca una ganancia no realizada; por tanto, valúese el inventario al precio más bajo de costo o mercado. En caso de duda, cárguense a gastos los gastos de capital, aun cuando la partida adquirida no se agote en un período contable. En tiempos de precios ascendentes, úsese Ueps como método para valuar el inventario. Si se trata de un banco o de una sociedad de préstamos para la construcción, séase moderado y cárguese el activo fijo a gastos, pues este procedimiento es el método acostumbrado. ¡ Dense de baja en libros los costos del activo intangible tan pronto como sea posible, aun cuando se trate de activo que produzca inm gresos! Muchos de estos ejemplos son conceptos anticuados, pero algunos todavía persisten.

La moderación en contabilidad debiera significar ”dentro de límites prudentes, o moderados, o de acuerdo con principios acertados”, según la definición del *New International Dictionary,* de Webster. Por tanto, no deben subestimarse el activo y los ingresos hasta un punto inferior a su valor neto de inmediata realización, *y* el pasivo y los gastos no deben sobrestimarse. Moderación debe significar el justo medio entre subestimación y sobrestimación, esto es, la presentación justa de los costos, gastos, ingresos, activo y pasivo. Un contador que no es moderado en el sentido

subestime los ingresos y el activo. Si se adopta el concepto anticuado de *moderación*, no se presentarán a la gerencia y a los propietarios datos ledignos contables y el capital líquido y las utilidades liquidas periódicas sedarán subestimadas; estas subestimaciones dan por resultado una disbución prematura de costos diferidos. Principios en las auditorías. Un principio es una verdad fundamental; a ley o doctrina básica o elemental; una regla definida de acción, según *New International Dictionary,* de Webster. Cuando se aplican a la auditoría, los principios son las verdades básis; que indican los objetivos de la auditoría. Los principios en la auditoría vieren la forma en que se realizan estos objetivos. Los principios deben sar la prueba de una investigación científica. Los principios de *contabilidad*, creados en los cursos de estudio de teoría y aplicación contables, se supone que ya son conocidos por el tor. Los principios de auditoría no están tan perfectamente plasmados, tan claramente definidos o definibles como los de contabilidad. El ígreso en el perfeccionamiento de los principios obedece al deseo acuso de mejoramiento práctico, basándose en el supuesto de que la premisa justa, aun cuando no tenga aceptación general en ese tiempo. Normas o estándares en la auditoría. El *New International Dictionary*, Webster, define una norma o estándar como ”lo que se fija y establecon autoridad como regla para la medición de cantidad, peso, extensión, ar o calidad. Lo que establece la autoridad, costumbre o el acuerdo eral, como modelo o ejemplo. Criterio. Prueba.” Aplicada a la auditoría, una norma es una medida de trabajo, fijada autoridad y consentimiento profesional. Las normas presuponen siaridad en la calidad de trabajo. La conformidad de los estados financieros con los principios generalate aceptados debe determinarse a la luz de las normas objetivas y de acuerdo con lo que el contador o su cliente puedan considerar justo .ceptable. Los *procedimientos* de auditoría son los actos que han de izar-se en el curso de un examen; no son principios ni normas, sino se refieren simplemente a la metodología seguida. Los principios de auditoría se denominan comúnmente *normas*. Sin rargo, el concepto es diferente y se explicarán en el texto las dif erenque hay. Como en el caso de los principios de auditoría, las normas auditoría no han alcanzado el perfeccionamiento de los principios cones. Fundamentalmente, las *normas* de auditoría controlan la naturaleza *y* nce de la evidencia que ha de obtenerse por medio de los *procedimientos* auditoría. En otras palabras, una norma es un patrón de medida de procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los liados obtenidos. Tanto los principios como las normas influencian en aa directa
todos_los__nrnuramas_de_n

NORMAS GENERALES

1. El examen ha de realizarlo una persona o personas que **tengan estudios** técnicos adecuados y capacidad como auditores. 2. En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor **o auditores** deben conservar independencia de criterio. 3. Debe concederse la atención profesional debida al trabajo de examen **y** a la preparación del informe.

NORMAS DE TRABAJO EXTERNO

1. El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los ayudantes, caso de haberlos, deben estar apropiadamente supervisados. 2. Debe hacerse un estudio y evaluación cuidadosos del control interno existente para juzgar el valor que pueda acordársele y para determinar el grado y extensión de las pruebas a que deban ceñirse los procedimientos de auditoría. 3. Debe obtenerse suficiente material probatorio competente **por medio** de la inspección, observación, .preguntas y confirmaciones para formar una base razonable de opinión para juzgar los estados financieros **que se examinan.**

NORMAS EN LOS INFORMES

1. El informe debe expresar si los estados financieros están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. 2. El informe debe exponer si estos principios se han observado uniformemente en el período actual en relación con el período precedente. 3. Las exposiciones informativas en los estados financieros han de considerarse razonablemente adecuadas a menos que se exponga otra cosa en contrario en el informe. 4. El informe debe contener un dictamen sobre los estados financieros, tomados en conjunto, o una nota explicando que no es posible emitir un dictamen. Cuando no pueda hacerse un dictamen de conjunto deben expresarse las razones que lo impiden. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros el informe deberá contener una indicación clara y concisa del carácter del examen oue hizo el auditor, en el caso de haberlo hecho, y el grado de **responsabilidad que** asume.

Así, pues, las *normas* de auditoría son patrones de medición o modelos que *deben* acatarse en la auditoría; la autoridad de la opinión, costumbre y consentimiento general establecen las normas. Los *procedimientos* de auditoría se basan en el criterio profesional aplicado de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos dan cumplimiento a las normas.

En el curso de esta obra se presentarán y fijarán normas con toda claridad; se diferenciarán de los procedimientos. Las normas que se citen comprenderán las del Comité sobre Procedimientos de Auditoría.

Procedimientos de auditoría. Los procedimientos son actos **que han** de realizarse en el curso del examen. Aplicando la técnica **apropiada, los** procedimientos sirven para probar la exactitud de las cuentas **y de los estados** financieros. Los procedimientos de auditoría indican el curso de

libro

dedicada a **lavalidezdelanormas**

acción que puede. seguirse

_.:nnpaa derdeterminar este

ela

tswesentariAny

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

urso de una auditoría se resumen con objeto de proporcionar al lector imagen general del trabajo que ha de hacerse antes de la presentación íos estados financieros e informes de auditoría. Los resultados de los :edimientos deben estar de acuerdo con las normas de auditoría del pité sobre Procedimientos de Auditoría, enunciados en la página ante, y con otras normas que se fijen. En todas las auditorías debe haber sión y observación, inspección y cómputo, prueba evidente, prueba de :titud y reconciliación. (Véanse Normas 2 y 3 bajo "Normas de Tra) Externo", en la página 13.) Con estas exigencias en mente los promientes de auditoría pueden seguir las indicaciones siguientes:

1. Revísense las actividades en las operaciones. Revísense asuntos como *la* preparación y circulación de las facturas, los métodos de pago de nómina, cubertura de seguros, métodos de depreciación, etc. *2. Inspecciónese y cuéntese.* Los procedimientos de inspección y cuenta representan el examen competente del activo de un cliente: caja, documentos por cobrar, inventarios, inversiones en valores bursátiles, *maquinaria* **y** otras cuentas. 3. *Obténgase prueba evidente.* Debe haber prueba de la existencia, legitimidad y exactitud de la evidencia documental de los asientos en la contabilidad del cliente. La parte principal de los asientos en la contabilidad normalmente está basada en un documento que puede examinarse. A continuación aparecen algunos ejemplos de documentos que constituyen prueba evidente: a) Documentos comprobantes del activo e ingresos: un certificado inde-

pendiente del banco, documentos por cobrar, hojas de computación del inventario, documentos de embarque, facturas de acreedores, órdenes de venta, facturas de venta, conocimientos de embarque, contratos y documentos de consignaciones, confirmaciones *de* los clientes, **títulos** y escrituras de propiedad, recibos de impuestos y contratos. *b)* Documentos comprobantes de obligaciones y gastos: requisiciones de

compra, órdenes de compra, facturas de acreedores, documentos de recepción, documentos por desembolsos; copias de hipotecas, contratos y confirmaciones. *c)* Documentos comprobantes de operaciones y convenios: convenios de

asociación, escrituras de sociedad, códigos de reglamentos, minutas de las asambleas de directores y accionistas, informes sobre actividades de comisiones reguladoras, leyes de un organismo gubernamental, apropiaciones para el presupuesto; resoluciones sobre utilidades pendientes de aplicación u otras apropiaciones del superávit, activo pignorado, convenios de préstamos y declaraciones de dividendos. ***d)*** Documentos comprobantes de transacciones internas y entre divisiones:

registros de empleo, registros de jornales, certificados de nómina, órdenes de producción, acumulaciones de costo por departamentos o por productos, análisis de depreciación; órdenes de compra entre divisiones, transferencias de caja y asientos de transacciones aprobadas en el diario general. 4. *Obténganse pruebas de exactitud.* Debe haber pruebas de la exactitud de

los asientos en la contabilidad; las pruebas evidentes se hallan en los documentos por medio

de muestreo y ensayos.

o-n firn roo la_rontabilidad del

CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORIA

15

Los procedimientos de auditoría deben alterarse, perfeccionarse y hacerse más eficientes cada año. Al mismo tiempo, el contador público titulado no debe trabajar con indiferencia ni descuidadamente simplemente porque esté muy familiarizado con los negocios de un cliente.

Técnicas *de* auditoría. Técnica es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría, las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia.

Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados. Las técnicas se usan para obtener evidencia y las técnicas y procedimientos varían en las diferentes auditorías. Si las técnicas son desacertadas, la auditoría no alcanzará las normas aceptadas de ejecución. En cada auditoría se planea un curso de acción basado en *principios de auditoría; el* plan debe ajustarse a las *normas de auditoría;* se adoptan *procedim;entos de auditoría,* y se aplican las *técnicas* necesarias para obtener material de evidencia.

Las técnicas de auditoría deben ser apropiadas para adaptarse a las diferentes circunstancias y deben ser sencillas y concisas, para evitar detalles inútiles y operaciones innecesarias. El auditor debe tratar siempre de mejorar las técnicas de operación.

Principio: Inclúyanse en los ingresos *todas* las ventas del periodo actual. *Norma:* Obténgase suficiente evidencia satisfactoria por medio de la

inspección, observación y confirmaciones para tener la seguridad de que están incluidas todas las ventas del período *actual. Procedimiento:* Determínese si existen órdenes de venta, facturas de venta

documentos de embarque. *Técnica:* Examínense las órdenes de venta, compruébese la exactitud

de las facturas, créditos por devoluciones de venta, expedientes de inventario y la fecha de corte de los créditos a inventario *y a ventas.*

Ventajas de las auditorías. El hombre de negocios por término medio no puede concebir esperanzas de tener las diversas fases de su negocio directamente bajo su mando personal en toda ocasión. Depende de sus socios y empleados y de su consejo, así como también de que le consulten los numerosos asuntos que surgen diariamente en las operaciones mercantiles. Depende de un profesional externo desinteresado para que lo asesore en sus problemas financieros y contables. Esta persona es el auditor, cuyo deber es- ofrecer a su

cliente sugestiones, comentarios y análisis sólidos nuevos y formular los estados financieros del cliente de manera imparcial. Por medio del auditor, el hombre de negocios recibe datos, ideas y opiniones que de otra forma perdería y que le sirven para la operación más eficiente y lucrativa de su empresa. Frecuentemente el auditor logra también que el personal del cliente trabaje con mayor entusiasmo y dedicación, acierto y eficiencia.

Puede calcularse el acierto de una auditoría en función de los servi-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

1. Proporcionan a los propietarios, gerencia y obreros, estados financieros a intervalos regulares, certificados por una autoridad independiente e imparcial. 2. Sirven de base para la concesión de créditos a corto plazo. 3. Suministran a las agencias de información y clasificación crediticia informes necesarios. 4. Sirven de base para la preparación de las declaraciones para la fijación de los impuestos sobre la renta federales, estatales y locales. 5. Ayudan a los inspectores federales y estatales en sus investigaciones, de acuerdo con lo que prescriben las leyes estatales y federales aplicables a las asociaciones de créditos para la construcción, bancos, etc. 6. Fijan el importe de las pérdidas accidentales causadas por fuego, hurto y robo. 7. Capacitan a los agentes financieros para que obtengan fianza. 8. Reducen el fraude. 9. Determinan las cantidades por cobrar o por pagar bajo a) convenios sobre gratificaciones basadas en las utilidades, ***b)*** contratos para participaciones en los gastos y *c)* contratos al costo más honorarios. 10. Sirven de base para recompensar el mérito en los empleados. 11. Ayudan en los litigios judiciales sobre patentes y en los convenios sobre

permisos. 12. Proporcionan datos para un propuesto cambio en la estructura financiera. 13. Sirven de base para los propuestos cambios en los sistemas contables. 14. Protegen al público, cumpliendo con los requisitos de registro ***de la*** Ley

Federal sobre Valores Bursátiles y la Ley sobre Bolsas de Valores. 15. Sirven base para contestar cuestionarios de las bolsas de valores, ofi-

cinas gubernamentales y otros. 16. Sirven de garantía al público (particularmente ***en el*** caso de las investi-

gaciones de los documentos de departamentos gubernamentales, compañías de servicios públicos y aun empresas privadas cuando los informes contables son necesarios para fijar tarifas o precios). 17. Sirven de base para determinar el curso de acción en los casos de quiebra

o insolvencia. 18. Fijan la ejecución justa de los convenios de fideicomiso y de los contratos

de sociedad. 19. Proporcionan tanto al comprador como ***al*** vendedor datos financieros

adecuados en el caso de que se proyecte la compra-venta de una negociación o una fusión. 20. Proporcionan en las testamentarías (especialmente cuando los bienes testa-

dos pertenecieron a socios o accionistas de sociedades cerradas) informes exactos, con objeto de llegar a una liquidación justa y evitar costosas acciones judiciales. 21. Indican en general la administración financiera del cliente. 22. Corrigen las causas de fluctuaciones en las pérdidas y ganancias. 23. Establecen o mejoran sistemas de control interno.

La lista enunciada no trata de establecer orden alguno de importancia. a depende de los

fines de la investigación. **La auditoría general.** Cada auditoría tiene sus características y peLiaridades propias individuales y no hay dos idénticas. Cualesquiera que In las peculiaridades individuales o ausencia de ellas, todas las auditorías ben ajustarse a las normas generales, las de trabajo externo y las que en los informes que se han expuesto en la página **14.**

CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORIA

17

revisión de las cuentas de ingresos y gastos, la auditoría detallada y otras Aun cuando el objeto preciso de una auditoría varía de acuerdo con las circunstancias, hoy en día no existen *clases* dentro de las auditorios. La auditoría moderna ha adquirido el nombre de ”auditoría general”, que significa la realización de una investigación de la situación financiera en una fecha determinada y un examen de los ingresos y costos y gastos relacionados de un período dado que termina en la fecha del balance general. De acuerdo con la efectividad del control interno y de la auditoría interna el examen de los datos básicos, las transacciones habituales, los asientos, pruebas evidentes, etc., se reducirán o ampliarán hasta llegar al punto de aprobación o inconformidad de los datos en opinión del contador público titulado.

El auditor debe siempre esforzarse en la medida de toda su capacidad profesional para tener la seguridad de que su investigación se ajusta a todos los principios y normas establecidos y que se ha logrado el objeto de la auditoría.

En forma esquemática, una auditoría general comprende los pasos siguientes:

1. Examen de los convenios y contratos de la organización, como la escritura de constitución de *la* sociedad y las enmiendas correspondientes, o los contratos de sociedad, o los convenios de fideicomiso; el examen de las minutas del consejo de directores y de sus contratos. 2. Examen del sistema de control interno. 3. Examen de la operación del sistema contable. 4. Establecimiento de los derechos de propiedad de todas las partidas de activo que han de figurar en el balance general. 5. Prueba de que todas las partidas de activo figuran de acuerdo con los principios aceptados de contabilidad. 6. Prueba de que todas las partidas de pasivo han sido incluidas y de que *sus* cifras son justas. 7. Evidencia, para fincar las conclusiones, de que las emisiones de acciones han sido debidamente autorizadas **y** están contabilizadas en cifras justas. 8. Evidencia, para fincar las conclusiones, de que las reservas de capital están debidamente autorizadas y de que su importe es justo. 9. Un análisis de los cargos y abonos a la cuenta de utilidades pendientes de aplicación y de otras cuentas de superávit para tener la seguridad de que es justa su inclusión en el balance general. 10. Determinación de las utilidades líquidas periódicas justas, que significa un

trabajo de muestreo y pruebas de los asientos de gastos e ingresos en la medida que sea necesaria para permitir un dictamen sobre el estado de ingresos y utilidades pendientes de aplicación, además del dictamen sobre el balance general. Las pruebas se hacen apoyándose en la premisa de que una muestra estadística apropiada será suficiente para

inspirar confianza y lograr la aceptación. 11. Examen de los asientos de ajuste y de cierre y de cualesquiera asientos

extraordinarios necesarios para la preparación de los estados financieros.

El detalle de la comprobación de las partidas que representan operaciones difiere en cada auditoría. La extensión de las pruebas que han de aplicarse durante la auditoría depende de que: 1) el sistema de control

- 1., remtallilidad en operación sea adecuado, 2)

vidad de los procedimientos contables, 5) cualquier énfasis particular **que le desee, y 6)** la necesidad de obtener determinados informes en un caso, lue **en otro** no son importantes y que podrá causar un cambio en el **Énfasis en** diferentes casos de auditorias.

EJEMPLO. Las instrucciones para efectuar una auditoría general, **certificando los estados financieros. Si se descubre que ciertas transacciones, datos y cuentas se han llevado en una forma que hace imposible certificar los estados sin ampliar la investigación normal, el auditor debe discutir con el diente la necesidad de ampliar los procedimientos de la auditoría para cumplir con las normas que rigen la presentación de informes. En una situación opuesta, el auditor podrá descubrir que el sistema de control interno en operación es tan efectivo que una revisión detallada de un área determinada de actividades significaría una pérdida de tiempo y un gasto innecesario para el cliente. En este caso, el auditor deberá reducir el trabajo de detalle. La mayoría de los clientes habitualmente dejan al criterio y discreción del auditor la cantidad de trabajo que ha de realizarse, comprendiendo que él está mejor preparado para tomar una decisión-**

Comentarios generales. La prueba de las transacciones podrá hacerse azar o por lotes; ambos métodos se discutirán con mayor amplitud más delante. En las pruebas al azar podrá examinarse cada una de las facuras de ventas que ocupe un lugar determinado en el orden numérico o cien las que se saquen al azar, juntamente con los comprobantes y asientos :orrespondientes. En las pruebas en lote, el auditor podrá examinar todas as facturas de ventas y sus expedientes correspondientes de un período le, supóngase, dos meses del año en que se hace la auditoría. Los resultados le cualquiera de los dos métodos de prueba podrán presentar situaciones mprevistas e indicar la necesidad de nuevo muestreo y pruebas de las ›peraciones.

EJEMPLO. En el examen de las facturas de los acreedores **y de las** órdenes **de compra y documentos de recepción correspondientes se escogió al** azar **el 20 por ciento de las facturas para examinarlas; después de haber examinado 200 facturas, se descubrió que ciertos proveedores habían cargado al cliente en exceso $8,000. Como resultado, el contador decidió *que todas* las facturas de estos proveedores en particular fuesen revisadas.**

En cualquier auditoría, los ingresos periódicos y los costos y gastos corresondientes deben determinarse apropiadamente. Debe comprobarse la exacitud de las cifras en libros y la existencia de partidas contabilizadas de ctivo y pasivo. Además, es necesario ejercer el mayor cuidado posible a in de tener la seguridad de que todas las partidas de activo y pasivo que **leban contabilizarse** *estén contabilizadas* y que no aparezca en libros ninona que no deba contabilizarse.

Un sistema satisfactorio de control interno es de capital importancia **n** una auditoría. Si el sistema de control interno es inadecuado, el auditor lebe efectuar trabajo adicional de detalle a fin de_aclnuirinl_convenci-

grandes, que el auditor compruebe las transacciones en lote de varias semanas o meses del período que se examina o las pruebe seleccionándolas al azar. El trabajo que ha sido realizado por el personal del cliente a satisfacción del auditor no debe duplicarse. El resultado de un sistema adecuado de control interno es la eliminación de una gran cantidad de trabajo para descubrir las transacciones mal contabilizadas; ademas, el auditor y el cliente reciben mayores seguridades de que las utilidades liquidas, el activo y el pasivo están acertadamente valuados.

Aun cuando ciertas comprobaciones puedan hacerse en forma de pruebas, deben realizarse en volumen suficiente para que el auditor quede convencido de que todas las transacciones tomadas en conjunto son justas. El auditor debe estar seguro de que todas las transacciones que deban contabilizarse lo están *realmente,* de forma que no haya irregularidades. En este caso también, el sistema de control interno existente será un factor determinante en la decisión del auditor acerca de la cantidad de trabajo de detalle que ha de hacerse. *Mientras menos eficiente sea el sistema de control interno, será mayor el trabajo de detalle de la auditoría.*

El procedimiento seguido en una auditoría puede diferir del que se realice en todas las demás; cada auditoría debe manejarse de la manera que se amolde mejor a cada situación en particular. En numerosos casos, surgen situaciones y contingencias inesperadas que obligan al auditor a separarse de un programa planeado. Sin embargo, los propósitos enumerados en la página 6 deben lograrse en todas las auditorías.

El auditor reúne material para su informe examinando la evidencia que le presenta el diente. Esta podrá ser documental, incluyendo todos los documentos, expedientes y comprobantes de las transacciones, proporcionados por el cliente o por personas ajenas a la compañía. Podrá ser oral, formada con los informes proporcionados por los funcionarios y los empleados, o podrá ser circunstancial, indicando confianza en el sistema de control interno. La evidencia oral y circunstancial no constituye prueba irrefutable; por tanto, el auditor complementa este tipo de evidencia empleando procedimientos satisfactorios de auditoría. En ciertos casos, es necesario solamente una línea de evidencia para convencer al auditor de la legitimidad de una transacción; en otros casos determinados, el auditor podrá investigar toda la evidencia como prerrequisito de su dictamen.

No se acostumbra habitualmente que un auditor valorice los bienes físicos. Hay especialistas competentes mejor capacitados para trabajo de esta naturaleza que el auditor. Sin embargo, si cree estar seguro de que los bienes legítimos y muebles están valuados en cifras equitativas, el auditor podrá determinar si la cubertura de seguros es adecuada, distinguir entre gastos capitalizables y gastos de operación *según los expone* ***el*** *cliente, y* dictaminar sobre todos los asuntos financieros relacionados con ***el activo.*** Normalmente los auditores no formulan el inventario. No obstante, la auditoria moderna comprende pruebas completas de la cantidad, un estudio crítico de la valuación del inventario, una comprobación amplia de las

A-

O AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

En cualquier auditoría, los principios fundamentales y los procedimientos son iguales; las diferencias se hallan en el grado de intensidad le investigación de las transacciones individuales. El contador debe recortar siempre que en cualquier auditoría el trabajo debe realizarse con mplitud. Las exigencias en cada caso determinarán la cantidad de trabajo ue ha de hacerse, debiendo conceder atención especial a las realidades rácticas del caso que se trata y no seguir procedimientos automáticos utinarios.

Es posible que los procedimientos y las técnicas se amplíen hasta el iunto en que se lleguen a comprobar *todas* las transacciones y *todas* las uentas en cuanto se refiere a la exactitud de las operaciones matemáticas, ontabilización y aplicación acertada de los principios contables. En tal aso, el auditor debe comprobar los derechos de propiedad y la existencia e todas las partidas de activo; comprobar todos los ingresos, gastos, recios de caja y salidas de caja; todas las sumas en los libros diarios; todos)s asientos a las cuentas de control y auxiliares; examinar las pólizas de astos, adquisiciones de partidas de activo y desembolsos y llevar su invesgación hasta los documentos originales que dieron origen a todas estas peraciones contables; comparar las órdenes de venta con los documentos e embarque y con los asientos originales en libros; comprobar otros ingren; analizar y comparar los costos y los gastos; comprobar las devoluciones e compras y las devoluciones de ventas; y justificar todas las partidas de asivo. Esta labor constituiría un examen detallado, una rareza, en razón el costo que representa y porque cualquier control interno razonable haitualmente hace innecesario este trabajo de detalle, excepto en circunsmcias excepcionales. Exámenes o investigaciones especiales. Los exámenes especiales obeecen a un fin especial y no a la comprobación de la situación financiera y e los resultados de las operaciones. A causa de que las investigaciones se acen con objeto de obtener informes específicos relacionados con alguna tse particular de una empresa o de sus actividades, el auditor trabajará frecuencia juntamente con abogados, ingenieros, compañías de seguros valuadores. Algunos de los objetivos con que se hacen estas investigaciones mencionan en seguida:

CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORIA

21

1. Para la determinación de derechos en litigios sobre infringirniento de temes 2. Para la compra y venta de una negociación o para fusión 3. Para análisis de ventas **4.** Para implantar métodos de distribución de gastos de fábrica

5. Para la comprobación de los resultados de una compra o de un cont de ventas 6. Para un estudio de los métodos y tasas de depreciación 7. Para un estudio de la eficiencia del equipo fijo

8. Para análisis de costos de los productos

pa-

A-.

13. Para aprobar los actos de administradores, fideicomisarios y albaceas 14. Para la preparación de informes para la Comisión de Bolsa y Valores 15. Para la instalación de un nuevo sistema de nómina.

Los informes preparados después de una investigación difieren de **los** informes después de una auditoría. El servicio es más bien **uno de un** asesor comercial y frecuentemente es uno de los más valiosos **que puede** ofrecer un contador. Las investigaciones no significan tanto una comprobación de la exactitud de los expedientes como un análisis de su significado, para que sirva de guía y norme los actos o como presentación de evidencia.

La selección de auditor. En años recientes, los métodos seguidos para seleccionar los auditores de las sociedades anónimas han adquirido una importancia cada día en aumento; y los métodos de selección ocupan un lugar prominente en la mente del público, los accionistas y el movimiento obrero organizado. El interés del público en general y otros grupos más personalizados, en los asuntos de las sociedades anónimas ha aumentado y la utilidad de una auditoría competente e independiente como dictamen sobre la administración de la gerencia se reconoce hoy en día en todos los sectores.

Naturalmente surge la cuestión de cómo deben nombrarse los auditores. Algunas sociedades anónimas delegan la selección al consejo de directores, otras hacen que este último presente candidatos y los accionistas elijan entre los propuestos. Otras sociedades anónimas acostumbran nombrar un comité de auditoría formado con directores del consejo, que es el que se ocupa de todos los trámites con el contador seleccionado. Un comité de la Bolsa de Valores de Nueva York ha sugerido los dos primeros métodos. Si el consejo de directores elige a los auditores, los candidatos debe presentarlos un comité de directores que no sean funcionarios de la compañía. La Comisión de Bolsa y Valores —que regula la venta de valores bursátiles en los Estados Unidos— ha recomendado que los accionistas elijan a los auditores entre los candidatos propuestos por un comité de miembros del consejo que no sean funcionarios de la compañía.

La Ley de Compañías de Inversiones de 1940 dispone que los auditores de las compañías autorizadas de inversiones deberán ser propuestos por un comité de directores no funcionarios; la selección del comité del consejo de directores debe someterse a los accionistas para ratificación o recusación. Los servicios de un contador pueden darse por terminados sin sanción alguna, por un voto de mayoría de las acciones con derecho a voto que estén en circulación, en una asamblea convocada para este fin. El informe del contador debe dirigirse al consejo de directores y a los tenedores de los valores bursátiles.

El contador público reconoce sus deberes cívicos; la única cuestión que hay que resolver, por tanto, es sobre la preferencia de elegir al auditor: **1)** a propuesta y con aprobación de los accionistas, 2) con la ratifi-

_. ...:t.._de 1.

0„1”1111C

In nnr nl

A. A:.

n funcionarios de la compañía. Si los accionistas lo eligen, el auditor Ida colocado en una posición de reconocimiento público. Si un funbario en actividad es tenedor de una gran parte de las acciones con

o a voto, este funcionario por sí solo puede elegir al auditor, anudo de esta manera el propósito de que sean los accionistas los que hagan Selección. La votación por poder podría tener el mismo efecto de frus✓ el objeto de la selección de los accionistas. Si la propuesta de canditos para los puestos de auditores tuviera lugar en una asamblea de :ionistas y ningún grupo aislado controlara una mayoría de votos, el ultado podría ser una rotación de los auditores elegidos, que podría lidiar desventajoso para la compañía; asimismo, en tales casos, la selecn del auditor estaría sujeta a condiciones parecidas a una lotería. En Estados Unidos, donde las acciones de las sociedades anónimas están Lpliamente distribuidas y donde los accionistas son relativamente poco-.' ivos —aun cuando su actividad está aumentando— la teoría de una Icción por los accionistas podrá pesar más que sus ventajas prácticas. Ley para las compañías inglesas y canadienses requiere que los accio- tas elijan a los auditores entre los nombres que presenta el consejo de ectores o un comité ejecutivo. I Un método ideal de selección podrá seguir las líneas generales siLentes:

1. Un comité de auditoría compuesto de directores no funcionarios es elegido la año por el consejo de directores. Este comité somete a la aprobación del' tse» de directores recomendaciones para el nombramiento de auditores. Fija tan-' n los detalles del trabajo. 2. Los auditores son elegidos por voto de los accionistas en su asamblea anual— 3. Cuando se termina la auditoría, los auditores concurren a una asambl comité de auditoría del consejo, o a una asamblea del consejo de directo pleno, para contestar preguntas relacionadas con la auditoría. 4. El informe de auditoría que cubre el examen de la compañía se dirige a accionistas y al consejo de directores. 5. Los auditores asisten a la asamblea anual de accionistas para contestar p atas relativas a su informe y al examen. Los auditores tienen también el de hacer cualquier declaración o dar cualquier explicación que deseen respecto unen realizado.

En todos los casos, cualquiera que sea el método de selección, el mbramiento del auditor debe hacerse al comenzar el ejercicio social; y auditor debe tener acceso a los expedientes, de forma que el trabajo eda realizarse, en parte, antes de cerrar el año. Debe invitarse al audi• a que asista a las asambleas de los directores y de los accionistas, para e las personas presentes puedan hacerle preguntas y tenga una relación mpre actualizada con los asuntos de su cliente.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

c)

4. Expuesta brevemente, ¿cuál es la función de un informe de auditoría? 5. ¿En qué respecto difieren las funciones de un contador público titulado in-

dependiente de las funciones de a) un contador interno y *b)* un auditor interno? 6. En general, ¿qué tipos de servicios ofrecen las personas que practican la

profesión de contabilidad pública? 7. ¿Qué objeto tienen las auditorías independientes? 8. ¿Qué significan principio de auditoría, normas de auditoría, procedimiento de

auditoría y técnica de auditoría? 9. ¿Qué usos podrán tener los estados financieros certificados? 10. *a) ¿ Por* **qué a veces las notas de pie de página son aconsejables o necesarias?**

***b)* Prepárese una lista con diferentes ejemplos de informes que podrían po-**

nerse en las notas de pie de página en los estados financieros. *c)* Hágase una lista con varios ejemplos de informes que podrían apare-

cer en un informe *de* auditoría que probablemente no se hallarían en los estados financieros ni en sus notas de pie de página. 11. ¿Qué objeto tendría la práctica de un examen especial de las operaciones al

contado? En la preparación de un informe de un examen de esta índole, ¿ deberá el auditor indicar las limitaciones del examen? 12. ¿Cuáles son las ventajas de una auditoría independiente? 13. Se ha encargado a un auditor el examen de las facturas de compra de una

compañía maderera que produce aproximadamente 80,000,000 de pies de tabla por año y tiene ventas anuales de aproximadamente $5,600,000. El contador en jefe encargado de la auditoría advierte al auditor mencionado acerca de posibles errores de distribución entre gastos capitalizables y gastos de operación, a causa de la inexperiencia del tenedor de libros de la compañía. Durante el curso del examen, el auditor mencionado en primer término encuentra las partidas siguientes y su distribución correspondiente: 1. Se compraron nuevas hojas de sierra cinta para el aserradero a un costo

de $15,000; se cargó la cuenta de Gastos de Suministros del Aserradero. 2. Se compró un nuevo autocamión con un costo de $3,500; se cargó a la

cuenta de activo fijo, Equipo Automotriz. 3. Se gastaron $8,000 en ladrillos refractarios para recubrir **la cámara** de

calderas; se hizo el cargo a la **cuenta de Gastos de Fuerza Motriz y Planta de Vapor. 4. Gastos de viaje del gerente de operaciones y su esposa, $1,000 (no** se

proporcionan detalles) ; se cargaron a Gastos de Viaje. 5. Se compró una estufa eléctrica para la residencia personal del gerente

de operaciones, con un costo de $450; se cargó a Gastos **de Viaje. 6. Se pagaron $110 para el ajuste de una factura de ventas cobrada; el**

ajuste obedece a haber usado un precio equivocado; se hizo el cargo a la cuenta de Ajustes de Flete. 7. Se adquirió una grúa usada, para sacar los troncos del estanque, **en $1,500;**

se cargó a Gastos de Reparación del Estanque. 8. **Se compró una nueva cadena transportadora para un** nuevo horno de

secado en $2,500; se cargaron a la cuenta de Reparaciones al Horno de **Secado. 9. Se compró una nueva cadena transportadora para reemplazar la vieja ya**

gastada situada en la plataforma para los troncos, que importó $2,500; **se hizo el cargo a Reparaciones del Aserradero.** a) **Enumérense y explíquense las consideraciones generales que gobiernan que**

una partida deba cargarse a una cuenta de activo o a una cuenta *de* **gastos.** ***FP)*** **Coméntese brevemente sobre el acierto de cada distribución en los incisos**

1 al 9 anteriores. Préstese énfasis a las consideraciones gobernantes o a los principios aplicables.

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

¿Cuál sería la forma más recomendable para elegir un auditor en los siguientes casos: a) en una negociación de propiedad individual, *b)* en una sociedad de personas, *c)* en una sociedad anónima? En el curso de una auditoría en la Appleby Company, el contador auxiliar descubrió los casos siguientes: a) Cinco asientos de contrapartida asentados directamente en las cuentas del

mayor general correspondientes, sin hacer asientos en el diario. *b)* Quince raspaduras en varias cuentas del mayor. *c)* Veinte casos en que los números de referencia cruzada de folios no apa-

recían en las cuentas del mayor general. El contador auxiliar informó al contador principal encargado de la auditoría las observaciones que había hecho, indicando que consideraba los casos a), *b)* y *c)* sin importancia y por tanto no había tomado medida alguna para corregirlos. ¿Estuvo debidamente justificado el curso de acción del contador auxiliar? El tesorero de la Alms Corporation era un contador público titulado. El auditor interno de la compañía era también un contador público titulado. Ninguno de los dos era miembro del consejo de directores de la compañía. Ambos se habían titulado en universidades de administración de negocios de prestigio reconocido.

En vista de la confianza depositada en estas dos personas, el consejo de directores decidió no realizar una auditoría con un contador público titulado independiente. ¿Es de considerarse acertada la acción del consejo de directores? Adúzcanse razones al contestar. En el curso de una auditoría, se observó que ciertos desembolsos en efectivo se cargaban a la cuenta de Gastos de Promoción. No había prueba evidente, *pero* las pólizas *de* desembolso fueron aprobadas por el presidente de la compañía. Los *cheques* correspondientes, extendidos a la orden, fueron firmados por el tesorero, refrendados con su firma por el secretario y endosados por el tesorero. Los funcionarios rehusan proporcionar mayores informes. ¿Qué curso de acción seguiría un auditor independiente? Adúzcanse razones. En el curso de una auditoría en la Elmo Company en el año terminado en diciembre 31, 1959, el auditor descubrió que los gastos de mantenimiento de fábrica en 1959 eran inferiores en un 50 por ciento del promedio de los últimos cinco años y 30 por ciento inferiores a la cifra de 1958. Todos los otros gastos e ingresos eran aproximadamente iguales en 1959 y 1958. ¿Qué procedimiento debe seguirse en vista de esta observación? Las Compañía A, B y C conceden a sus dientes un descuento del 2 por ciento sobre el precio de venta cuando las cuentas son pagadas dentro de diez días de la fecha de factura.

En su contabilidad, la Compañía A carga a sus clientes el 98 por ciento del importe bruto facturado y acredita a Ventas la misma cifra. Si el pago se hace dentro del período de diez días por el importe bruto menos 2 por ciento, se acredita al cliente el importe pagado. Si el pago se hace después de transcurrido el período de diez días por la totalidad de la suma facturada, se acredita al cliente el 98 por ciento del importe pagado y el restante 2 por ciento de la suma recibida se acredita a la cuenta de Descuentos sobre Ventas No Tomados y se muestra en el estado de ingresos como un renglón de ”otros ingresos.”

La Compañía **B** carga a cuentas por cobrar el total de la suma facturada. Cuando se recibe el pago dentro del período de diez días por el 98 por ciento de la cantidad facturada, se acredita al cliente el total facturado y el 2 por

Discútase la teoría en que se fundamenta cada uno de los tratamientos precedentes de los descuentos sobre ventas. Exprésese cuál sería el método preferible de acuerdo con la opinión personal de usted, presentando razones. 20. Los directores de la Ardon Corporation autorizaron el establecimiento de un

Fondo para Compras del Personal. El fondo estará bajo la dirección de un funcionario de la compañía que actuará como fideicomisario, y el consejo de directores dio órdenes al tesorero de la compañía que transfiriera de la cuenta de Bancos al fondo en fideicomiso la suma de $40,000 para servir el fin para que fue creado el fondo.

En la resolución autorizando el establecimiento del fondo, el consejo de directores hizo las estipulaciones siguientes: a) El fondo se ha establecido con objeto de adquirir automóviles, refrigera-

dores, estufas, mobiliario, etc.,

para su reventa al personal de la Ardon

Corporation al costo más el 5por ciento. Las ventas serán al contado o de acuerdo con un plan de pagos diferidos,

cargándose un interés de la mitad del 1 por ciento mensual sobre saldos insolutos. *e)* No se aceptarán artículos usados como pago parcial. *el)* Cualquier mercancía rescatada por el fideicomisario por falta de pago de

los abonos debe transferirse a la compañía, para que disponga de ella o la use, en la cifra concedida por el fideicomisario como base de rescate. *e)* El fideicomisario debe depositar en una cuenta bancaria por separado la

suma recibida de la compañía ($40,000) para formar el capital inicial del fondo y debe manejar a través de esta cuenta todas las transacciones futuras, incluyendo los gastos de operación incidentales en la compra de mercancía y su venta al personal de la compañía. *f)* La suma apropiada ha de ser un fondo especial para préstamos conside-

rándosele como activo no circulante de la compañía. La Ardon Corporation pidió a un contador que presentara una clasificación de las cuentas del mayor general del fideicomisariato, juntamente con una descripción de los asientos típicos en cada una de

estas cuentas y una explicación del saldo resultante en cada una de ellas.

El sistema de cuentas ha de reflejar las transacciones corrientes que afecten al fondo, proporcionar en el mayor general un control de inventarios y servir de base para formular estados financieros adecuados acerca de su situación y de los resultados de las operaciones.

(I.A.C.P.T., adaptación)

21. El *cliente* es un tenedor de acciones comunes de una sociedad anónima. Pre-

snn*a una parte de la circular anual enviada a los accionistas, firmada por el presidente de la compañía. Esta parte de la circular dice lo siguiente:

En el año terminado en diciembre 31, 1959, las ventas de la compañía sumaron $5,000,000; y después de deducir $4,550,000 por costo de mercancías vendidas, gastos de venta, gastos de administración, depreciación, intereses e impuestos federales sobre la renta, las utilidades líquidas en 1959 importaron $450,000, equivalentes a $0.24 por acción común en circulación, después de pagar un dividendo del 6 por ciento en las acciones preferentes.

Las utilidades líquidas en 1958 ascendieron a $196,000, equivalentes a $0.02 por acción común en circulación después de pagar el dividendo preferente.

El cliente informa que los únicos cambios en el capital en acciones durante 1958 y 1959 fueron las emisiones en enero 1, 1959, de 200,000 acciones comunes y de $500,000 en acciones preferentes.

En vista de la gran diferencia en las utilidades liquidas declaradas por acción en 1959 y 1958, el cliente solicita consejo acerca de si los resultados comunicados parecen razonables.

__

t- -,t___

E

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

La Wilson Company tiene oportunidad de vender a un nuevo cliente, Aircool, Incorporated. Esta firma se ha establecido hace tres meses. La empresa nombrada en primer término solicita estados financieros de la segunda con objeto de calcular el riesgo que representa la concesión de créditos.

La Wilson Company recibió el siguiente "estado financiero" y solicita que se prepare lo siguiente: a) un estado de ingresos, *b)* un balance general, c) una lista de puntos que puedan necesitar mayor investigación en caso de que se conceda el crédito. No se tomen en cuenta la depreciación y los im. puestos sobre la renta.

AIRCOOL, INCORPORATED **Estado financiero** al **fin de tres meses, en mamo 31, 1959** *Depositado* en *el banco:* De la venta de acciones con un valor a la par de $100,000 $110,000 De la cobranza de cuentas por cobrar 89,000 De un documento por pagar al banco 10,000 *Retiro de fondos del banco:* Gastos de operación 30,000 Mercancías compradas 50,000 Pago a cuenta del equipo de la tienda (50 por ciento **del costo total)** **26,000** *Mercancías:* Vendidas (todas las ventas son a crédito; total de ventas netas al costo, más 50 por ciento) 150,000 Compradas 120,000 Pagadas 50,000

La Wall Company presenta dos estados de ingresos periódicos. Después **de** examinar los estados, contéstense las preguntas siguientes: a) ¿Se hace una exposición completa de todos los datos de importancia **ea**

ambos estados? *b)* ¿Están los estados preparados sobre una base de uniformidad? *c)* ¿Es importante la cantidad de las partidas marcadas con un asterisco? En cada caso, exprésense específicamente las razones en que se apoya la respuesta.

WALL COMPANY Estado de ingresos **para los años terminados en diciembre 31**

	1959	*1958*
Ventas netas	**$900.000**	**$7n0 000**
Costo de mercancías vendidas	**495,000**	**351,000**
Ganancia bruta sobre ventas	**$405,000**	**$349,000**
Gastos de venta y administración, incluyendo **la pérdida de $22,000 en 1959 sobre la venta del inventario anticuado**	**210,000**	**160,000**
Ingresos netos de las operaciones	**$195,000**	**$189,000**
Otros gastos, netos	**1,000**	**5,000**

Utilidades liquidas sin considerar partidas ex-ti 84.000

CONCEPTO MODERNO DE LA AUDITORIA

Devolución (o gravamen) sobre los impuestos de arios anteriores * 13,000

Utilidades líquidas antes de deducir impuestos

federales sobre la renta $202,000 Menos: Impuestos federales sobre la renta 72,000

Utilidades líquidas Utilidades pendientes de aplicación, enero 1 269,000

$399,000 Costos de organización amortizados

Más (o menos) : Ganancia o pérdida sobre ventas de valores bursátiles de inversión * 17,000

27

Utilidades pendientes de aplicación, en diciem-

bre 31 $416,000

— 2,000

$190.000 90,000

$ I 175,000

$275,000

1,000

$274,000

— 5,000 $269,000

24. George Williams es el único propietario de la Williams Appliance Company.

Williams no lleva contabilidad por partida doble. Examinando esta contabilidad ha podido comprobarse la exactitud de los datos que aparecen en seguida.

Basándose en estos datos, prepárese: a) Una hoja de trabajo, especificando en forma resumida las transacciones

habidas en el año terminado en diciembre 31, 1959. *b)* Un estado de ingresos para el año terminado en diciembre 31, 1959. *c)* Un balance general en diciembre 31, 1959.

Datos pertinentes: a) Activo, pasivo y capital en diciembre 31, 1958:

Bancos $ 7,000 Cuentas por cobrar 10,550 Tolerancia para cuentas incobrables 800 Inventario de mercancías 16,300 Partidas pagadas por anticipado 300 Equipo de la tienda 4,000 Tolerancia para depreciación del equipo de la tienda 1,500 Cuentas por pagar 4,250 Diversos gastos acumulados 400 Documentos por pagar 5,000 George Williams, capital 26,200

b) Un resumen de las transacciones realizadas en 1959, según el registro llevado en el libro de cheques de Williams, como *sigue:* Depósitos del año (incluyendo el nuevo depósito de $325 por

cheques cargados nuevamente por el banco) $83,185 Cheques extendidos durante el año 83,990 Cheques de clientes cargados nuevamente por el banco 325 *c)* Se dispone de los siguientes datos sobre las cuentas por pagar: Mercancías compradas a crédito durante el año $57,790 Compras de mercancías devueltas a cuentas por pagar de

los vendedores 1,410 Pago de cuentas con cheques 55,460 *sl)* Se dispone de los siguientes informes sobre cuentas por cobrar: Cuentas dadas de baja en libros $ 810

nRn

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO ***e)*** Las siguientes partidas están incluidas entre los cheques expedidos durante el año:
$10,900

Sueldos

Renta

Calefacción, luz y teléfono

Suministros

y -

Fondos retirados por George Williams Mercancías compradas al contado Gastos diversos Documento por pagar

3,600 400 620 1,020 6,140 2,080 770 3,000

$28.530

f) El inventario de mercancías en diciembre 31, 1959, ascendió a $17,900. *g)* El inventario de suministros en diciembre 31, 1959, importó $235. *h)* Los gastos acumulados en diciembre 31, 1959, ascienden a un total de $290.

i) Las ventas al contado en 1959 se supone que representan todo el dinero en efectivo recibido, exceptuando las sumas cobradas sobre las cuentas por

cobrar. j) El equipo de la tienda ha de depreciarse a una tasa del 10 por ciento por año.

(I.A.C.P.T., adaptación)

CAPITULO II

INFORMES. ORGANIZA.CION DEL PERSONAL

SECCION I: INFORMES DE AUDITORIA DE FORMA CORTA

En el Capítulo I se ilustraron el informe de auditoría normal de forma corta y el informe de forma corta modificada. En este capítulo se presenta nuevo material sobre los informes. Por medio del informe se comunica a las personas interesadas la realización de la auditoría, su amplitud y las conclusiones alcanzadas.

En este capítulo se tratará de las normas siguientes:

Norma N9 1. El informe expresará si los estados financieros

están pre-

sentados de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados. (I.A.C.P.T.)

Norma N9 2. El informe expondrá si estos principios se observaron unifor-

memente en este período en relación con el anterior. (I.A.C.P.T.) *Norma N9 3.* Las exposiciones informativas en los estados financieros han

de considerarse razonablemente adecuadas, a menos de que se exprese otra cosa en el informe. (I.A.C.P.T.) *Norma* 4. El informe debe contener un dictamen acerca de los estados

financieros tomados en conjunto, o una aserción en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no puede expresarse una opinión de conjunto, deben exponerse las razones. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros, el informe debe contener una indicación clara y concisa del carácter del examen realizado por el auditor, caso de que lo haya habido, y el grado de responsabilidad que toma. (I.A.C.P.T.) Fines del informe de forma corta. El informe de auditoría de forma corta indica la amplitud del examen en relación con las normas de auditoría generalmente aceptadas y contiene un dictamen acerca de la equidad de los estados financieros, *que son manifestaciones de la gerencia.* El informe expresa también una opinión acerca de si las manifestaciones de la gerencia se apegan a los principios contables generalmente aceptados, aplicados en una base uniforme en relación con la usada el año precedente. En las secciones de la extensión *y* del dictamen del informe de

DT) TNCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

AUDI anuo.

En numerosas auditorías se preparan dos informes, de la manera si_

uiente:

Ct ***u.***

sobúltimos, operamo....,

y el campo de alcancere deestos la auditoría y el dictamen del auditor (CaPic

cienos, comentarios

Lulo XXVIII).

En la mayoría de los trabajos de esta índole, el informe de auditoría de forma larga presentado al cliente no se hace público. El informe de auditoría de forma corta —variado en caso necesario— acompañado de los estados financieros que forman parte integral del informe es el que se prepara en caso de que los estados financieros hayan de publicarse, si han de presentarse a los accionistas, o si han de prepararse con fines

crediticios.

”Dictamen” y ”certificado”. En años pasados, el informe de audi-

toría recibía comúnmente el nombre de *certificado,* y todavía se acostumbra nombrarlo de esta manera. El cambio al vocablo *informe* ha sido causado por la relación que se considera generalmente —aun cuando erróneamente— que existe entre los conceptos *certificar y garantizar.* El *New International Dictionary,* de Webster, define la voz certificar como ”proporcionar ciertos informes de, comprobar, atestiguar con autoridad”; sin embargo, las palabras se usan frecuentemente violando su verdadero significado. Antes de 1933, el auditor frecuentemente abría la sección de dictamen de su informe con las palabras ”Certificamos que...”; siendo el resultado natural que esta opinión recibiera el nombre de certificación significando garantía.

Un informe es siempre un dictamen y no una garantía hecha por el auditor. El auditor nunca debe permitir que su opinión se vea influenciada por los deseos del cliente, pues el informe es un instrumento que posee la naturaleza de un juramento sobre la rectitud de lo que se ha examinado. Puesto que un informe es un *dictamen,*

en la práctica moderna se ha abandonado el uso de la palabra *certificar cuando* se relaciona con un dictamen sobre la equidad en general —pues la voz *certificar* puede interpretarse como una garantía— y

la ha substituido con la expresión

”en nuestra opinión”. Naturalmente, si todo el material que ha de cer-

tificarse son hechos patentes, no puede

haber ninguna objeción a que

se use sin reserva alguna el vocablo *certificar;* por ejemplo, si se le pidiera a un contador que copiara simplemente un balance general, podría declarar: ”Certifico que ésta es una copia del balance general presentado por la ABC Company”; la declaración de que en su opinión el balance general era una copia podría interpretarse fácilmente en el sentido de que el auditor no estaba cierto de haber copiado exactamente el estado. —

a

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

31

un trabajo adecuadamente realizado de acuerdo con principios, normas *y* procedimientos iuenntobsaldanecaeugdeintoeríraal aceptados.comoun

estado de ingresos pueden considerarse como dictámenes en cuanto se refiere a algunas partidas; por tanto,

la opinión en que se apoya el dictamen se determina usando una técnica acertada, un criterio justo y sólidos conocimientos profesionales. Sin embargo, si el auditor presenta su dictamen careciendo de fundamentos razonables en que apoyar su opinión, o sin que él mismo esté convencido de su veracidad, podrá considerársele culpable de la comisión de un fraude y puede exigírsele responsabilidad por los daños causados a las personas que prestaron confianza a estos estados. Si un contador dictamina que un estado financiero es fiel expresión de la realidad, podrá acusársele de dolo, o de agravio por fraude, en el caso de que el estado fuese falso. Consecuentemente, si un estado financiero se certifica como una exposición de hechos y la exposición es falsa, la responsabilidad del auditor llega hasta terceras personas perjudicadas, que no forman parte ni han tenido ingerencia en el contrato de auditoría.

Contenido del informe de forma corta normal. En caso de que las descripciones y comentarios sean deseables o necesarios, se insertan entre el párrafo sobre la extensión o alcance y la sección de opinión o dictamen. Si el informe de forma corta no contiene una observación en contrario, el lector podrá suponer con seguridad que el auditor ha realizado su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que se hizo un examen adecuado de toda la contabilidad.

Aun cuando el informe de forma corta no debe contener comentarios detallados, debe planearse y redactarse con gran claridad, de forma que no exista la posibilidad más remota

de que sea mal interpretado por el lector.

A quién dirigir el informe. Debe dirigirse el informe al cliente. Si el auditor ha sido nombrado por los accionistas, diríjase el informe a ”Los Accionistas de la ABC Company”. Si ha sido nombrado por el consejo de directores, diríjase a ”El Consejo de Directores de la ABC Company”, aun cuando los arreglos para el examen hubieran sido hechos por funcionarios de la compañía.

Fecha del informe y de los estados. De acuerdo con materias que se tratarán con mayor amplitud más adelante, el auditor debe informar sobre eventos de importancia ocurridos después del cierre del período que se examina. El informe no puede redactarse y fecharse hasta que se termina la auditoría; y una vez que ésta se ha terminado, el auditor no puede obtener informes de sucesos subsecuentes. Por tanto, debe redactarse, *fecharse* y entregarse el informe sin dilación una vez terminado el trabajo sobre el terreno, de manera que no pueda acusarse al auditor de poseer conocimiento de sucesos posteriores a la terminación de la auditoría y antes de redactar el informe.

Firmo del informe. Se acostumbra firmar los informes con el nombre

vada o de acuerdo con las disposiciones de un organismo gubernamental— que un miembro individual de la empresa firme el informe.

Características del informe. Las siguientes características son básicas en todo informe que presente un contador: 1) se presupone que el contador firmante es un auditor experto, capaz de presentar un dictamen ponderado y competente; 2) que el contador ha realizado el tipo de examen que haría un profesional bien preparado; 3) que el contador asume responsabilidad por su dictamen; 4) que hay principios contables, reconocidos por el contador, aplicables a las transacciones comerciales de la compañía donde se lleva a cabo la auditoría, y 5) que la aplicación de los principios se manifiesta en estados financieros que reflejan equitativamente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la compañía sobre una base uniforme en relación con la empleada el año precedente.

Sección del campo del examen. Dentro de la sección que trata del campo o extensión del informe aparece la declaración: "Hemos examinado el balance general de la ABC Company de diciembre 31, 1959, y el (los), estado(s) de ingresos y de utilidades pendientes de aplicación del año terminado en esa fecha." Esta es una declaración acerca del examen en general e indica las fechas y el período cubierto; se refiere además a hechos concretos.

A continuación viene otra declaración: "Hicimos el examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente llevamos a cabo las pruebas de los documentos contables y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias! Esta declaración detalla más el campo del examen. Se establece una norma de criterio, apoyada en las normas generalmente aceptadas por la profesión contable. La declaración indica además que el contador posee capacidad profesional y que puede juzgar equitativamente la extensión de pruebas consideradas necesarias en las circunstancias. Indica también que se examinaron no solamente los documentos contables, sino también otras evidencias y que se pusieron en práctica otros procedimientos en la medida considerada necesaria. La declaración expresa también implícitamente que el auditor ha seguido todos los procedimientos requeridos en esa auditoría en particular y no que todos los procedimientos son igualmente aplicables en todos los exámenes.

La sección de dictamen. La sección de opinión del informe comienza con la declaración: "En nuestra opinión, el balance general y estado(s) adjuntos de ingresos y utilidades pendientes de aplicación presentan equitativamente la situación financiera de la ABC Company en diciembre 31, 1959, y los resultados de sus operaciones para el año terminado en esa fecha..." Esta sección expresa la *opinión* del contador respecto a los estados

financieros del cliente y es la más importante del informe. El contador

presenta su opinión arerrg

El dictamen termina con la declaración: "...de conformidad con los principios contables generalmente aceptados, aplicados sobre una base de uniformidad en relación con la del año precedente". Esta sección no debe aparecer si el informe contiene reservas y excepciones que la hagan negativa, pues se perdería toda su significación: 1) a causa de que los principios no han sido generalmente aceptados, o 2) no se aplicaron en una base uniforme en relación al año precedente.

La uniformidad en la aplicación de los principios de un año a otro es de importancia fundamental, si los datos comparativos y los análisis han de tener valor y si se pretende que los propietarios y otros grupos interesados no reciban una impresión errónea.

EJEMPLO. En un año determinado, una compañía puede haber adoptado el método de cargar a gastos todas las herramientas pequeñas al adquirirlas y puede haber aplicado uniformemente el método durante todo el año. En el año siguiente podrá seguir uniformemente el método de capitalizar todas las herramientas pequeñas adquiridas. Ha habido uniformidad en ambos años, pero no la ha habido *entre* los dos años.

Los cambios en los principios contables o en los métodos de contabilidad adoptados por el cliente en el año que se examina deben quedar expuestos con toda claridad, mostrando los efectos que ocasionan. Si la aplicación de los principios contables no es uniforme de un año a otro, un informe carece de significado para fines comparativos; también debe exponerse un comentario completo sobre las desviaciones y cambios en la aplicación de los principios. Igualmente, las modificaciones de los principios y procedimientos *aceptados* deben describirse y mostrarse los efectos que han causado. Si un contador no presenta un comentario sobre estos cambios, podrá estar descuidado el cumplimiento de sus deberes.

Los principios contables son evolutivos y existe desacuerdo acerca de algunos de ellos y de su aplicación. Un principio de contabilidad aceptado en una industria podrá no estarlo en otra. Cuando se usa la frase ***"de*** conformidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados sobre una base de uniformidad en relación con la del año precedente", debe entenderse que los principios se aplican comúnmente en negociaciones similares dentro de la misma industria y que se han seguido uniformemente; de otra manera, la frase debe alterarse de acuerdo con la situación exacta. Si los principios seguidos por cualquier industria en particular difieren de los que siguen todas las industrias en general, debe presentarse una explicación de estas diferencias.

Variaciones ***en la*** forma corta. Si un informe de auditoría no se presenta en la forma normal o modificada, podrá contener:

1. Explicaciones y alteraciones en los párrafos que tratan de su extensión

o que expresan el dictamen 2. Ampliaciones 3. Salvedades en cuanto a la extensión o al dictamen 4. La negación (renuncia) de dictamen

serse en la sección del campo o del dictamen, podrán exponerse por arado o podrán expresarse en todo el texto del informe. A causa de las variaciones en las condiciones que rodean cada audiia, es frecuentemente necesario cambiar la fraseología de un informe texto normalmente empleado insertando explicaciones y alteraciones. redacción precisa de cada informe debe estudiarse cuidadosamente, de riera que queden expuestas exactamente todas las condiciones con objeto presentar una imagen real de la extensión y resultados del trabajo lindo, especificando todo lo que se ha hecho en una auditoría, así ro también lo que se ha dejado de hacer, o las desviaciones de los cedimientos aceptables ocasionadas por restricciones o por acuerdos o venios explícitos. No debe dejarse nada susceptible de ser deformado la imaginación. A continuación se citan algunos ejemplos de explicaciones y alterares dentro de los párrafos que tratan de la extensión o del dictamen:
1. *Confianza en los informes de otros contadores.* En el Modelo 1 nforme contiene una declaración aceptando los informes de áuditoría los contadores que examinaron la contabilidad de compañías subsidiarias; ndica también la importancia del activo, ventas y utilidades líquidas de

Modelo 1 CERTIFICADO DE CONTADORES Ejemplo de confianza en otros contadores

CONSEJO DE DIRECTORES DE THE AMERICAN COMPANY:

Hemos examinado el balance general consolidado de The American Company absidiarias consolidadas de mano 31, 1959, y los estados correspondientes de esos y utilidades consolidados retenidos en el negocio del año entonces termi). Con la excepción de tres compañías subsidiarias consolidadas, nuestro examen Lizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y conseitemente comprendió las pruebas de los documentos contables y otros procedíritos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias. En cuanto a las compañías subsidiarias, examinamos los informes de otros contadores y se uyeron en los estados que se acompañan las cuentas de estas compañías, según recen en los informes mencionados. El activo total de estas compañías subsidiarias orta aproximadamente el 3 por ciento del total consolidado y sus ventas y Jades líquidas ascienden aproximadamente al 10 por ciento y 3 por ciento, ectivamente, de los totales consolidados. En nuestra opinión, que en cuanto se refiere a las tres compañías subsidiarias asa en los informes de otros contadores, el balance general consolidado conden) y los estados de ingresos y utilidades consolidados retenidos en el negocio, entan equitativamente la situación financiera de las compañías en marzo 31,), y los resultados de sus operaciones para el año entonces terminado, de conlidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados sobre una uniforme en relación con la del año precedente.

Contadores Públicos Titulados

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

la referencia a los informes de otros contadores aparece en la sección de extensión y en la de dictamen.

Respecto a la confianza depositada en el trabajo de otros contadores, la Regla 6 de las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados dice lo siguiente:

Un miembro no firmará un informe que exprese su opinión sobre el resultado de un examen de estados financieros, a menos de que hayan sido examinados por él mismo, un miembro, o un empleado de su firma, un miembro del Instituto, un miembro de una asociación similar en un país extranjero, o un Contador Público Titulado de un Estado o Territorio de los Estados Unidos o del Distrito de Columbia.

La Regla 2.05 del Reglamento S-X de la Comisión de Bolsa y Valores es como sigue:

Si, con respecto a la certificación de los estados financieros de cualquier persona, el contador principal confía en un examen hecho por otro contador público independiente de algunas de las cuentas de tal persona o de sus subsidiarias, el certificado de este otro contador será archivado (y las disposiciones contenidas en las reglas 2.01 y 2.02 serán aplicables aquí); sin embargo, el certificado de este otro contador no será necesario que se archive, a) si no se hace referencia directa o indirectamente al examen de este otro contador en el certificado del contador principal, o *b)* si, habiéndose referido al examen de este otro contador, el contador principal declara en su certificado que asume responsabilidad por el examen del otro contador de la misma manera que si él lo hubiera hecho.

Las Reglas 2.01 y 2.02, que se acaban de mencionar, se refieren a los requisitos en las calificaciones de los contadores y de sus opiniones, respectivamente.

2. *Cambios en los procedimientos contables.* Los cambios en los procedimientos contables deben expresarse claramente, si alteran la uniformidad de aplicación de los principios. Brevemente, en el informe presentado en el Modelo 2, el efecto de un cambio en el procedimiento contable está expuesto claramente, y el contador que certifica aprueba el cambio en la aplicación de los principios.

Modelo 2

CERTIFICADO DE CONTADORES Ejemplo de cambio en procedimiento

AL CONSEJO DE DIRECTORES, NATIONAL CORPORATION:

Hemos examinado el balance general consolidado de la National Corporation y compañías subsidiarias de diciembre 31, 1959, y los correspondientes estados consolidados de ingresos y utilidades pendientes de aplicación del año entonces terminado. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de **auditoría generalmente** aceptadas y consecuentemente comprendió pruebas **de los documentos** contables y otros

procedimientos de auditoría que consideramos **necesarios** en las circunstancias.

Conio resultado de un cambio en los procedimientos contables, los gastos correspondientes al pago de vacaciones del personal, en un importe de $210,000,

en el año terminado en diciembre 31, 1959. Este cambio dio

consolidado correspondient.

En nuestra opinión, el balance general y de ingresos y utilidades pendientes de aplicación que se acompañan presentan equitativamente la situación financiera consolidada de la Isiational Corporation **y** de sus subsidiarias en diciembre 31, 1959, y los resultados de sus operaciones en el año entonces terminado, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme en relacióde n a lpagoa ddeel año preones,cededes,nte, exceptuando la acumulación de los gastos por concepto crita en el párrafo precedente, con la que estamos de acuerdo.

3. *Cambios en los métodos de avalúo.* Los cambios en los métodos de avalúo que afectan de manera importante los estados financieros **podrán** explicarse inmediatamente a continuación de la sección de extensión.

EJEMPLO. En enero 1, 1959, la compañía adoptó el método de últimas entradas, primeras salidas en la valuación de inventarios. Este cambio en el método de avalúo dio por resultado una reducción de aproximadamente $400,000 en los inventarios y de $100,000 en las utilidades líquidas después de descontar impuestos, de la cantidad que hubiera resultado si se hubieran continuado usando los métodos anteriores de avalúo.

En nuestra opinión, el balance general y los estados de ingresos y de utilidades retenidas en el negocio que se acompañan presentan equitativamente la situación financiera de la compañía en diciembre 31, 1959, *y* los resultados de sus operaciones para el año entonces terminado, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados en una base uniforme en relación con la del año precedente, exceptuando el cambio hecho en la base de avalúo de los inventarios, mencionado en el párrafo precedente, cambio que aprobamos.

Ampliación del informe. Si se desea, el informe de auditoría de forma corta puede ampliarse para incluir comentarios sobre procedimientos, análisis necesarios y comparaciones de cifras, aun cuando la costumbre más generalizada es conservar la certificación de forma corta tan concisa como sea posible e incluir otros comentarios en el informe de auditoría de forma larga. Una ampliación del informe corto da por resultado una visión interna de los procedimientos de auditoría seguidos, sin seguir estos procedimientos. Las renuncias de los procedimientos no seguidos son tan importantes como la mención de los procedimientos seguidos y darán por resultado un informe condicional o limitado por salvedades.

Cuando se adopta la ampliación en un informe debe redactarse dadosamente, de forma que no sea ambiguo o induzca a errores; un auditor no debe, deliberada o inconscientemente, ocultarse tras su informe. Cuando

amnlía el infnrrne forma rorro bah;

ea Ah,;(le en tres sec.'

dones: 1) el alcance o extensión de la auditoría, 2) los comentarios, Y 3) el párrafo del dictamen. Véase Modelo 2.

EJEMPLO. En cuanto a los inventarios, se examinaron los expedientes, se

in. oro•

prutua los precios y las computaciones, se revisan», cedimientos correspondientes y se efectuaron nniehas físicas de las cantidades.

EJEMPLO. E. W. Saybolt & Company y Chas. Martin & CompanY,

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

seccionesecdes:denpodráextens37 que hSaalyvaedqaudeehaencerlassalv extensión

denictamla secciónelkEnde extoendesión y no haberlas en la sección de dictamen, 2)

podra no haberlas en la sección de extensión y sí en la de dictamen, o 3)

podraablas en as secciones en todos los casos de acuerdo

con la extensiónhdelerexamenamybla

posibilidad o imposibilidad de presentar un dictamen•

sin salvedades.

Las circunstancias que originan las salvedades en el informe están

relacionadas con: 1) la extensión de la auditoría, 2) la incapacidad de seguir o la decisión de no seguir los procedimientos normales de examen requeridos por las normas de auditoría generalmente aceptadas, 3) el incumplimiento del cliente con los principios contables aceptados, 4) la falta de cumplimiento constante de los principios

contables, y 5) la incertidumbre

acerca de una partida o de su valor. Es posible que las objeciones pre-

sentadas por el auditor sean de suficiente importancia para impedir la

formulación de un dictamen sobre la imparcialidad de los estados financieros.

Una objeción es un desacuerdo, o la falta o incapacidad de obedecer un principio, norma o procedimiento reconocidos.

Una salvedad es la presentación de la sección de extensión o de dictamen, o de ambos, de un informe, en una forma que patentiza reservas o limitaciones de opinión acerca de la extensión, el dictamen, o ambos.

La sección de extensión o alcance de un informe de auditoría contendrá salvedades si no se siguen en el curso de un examen todas las normas *y* procedimientos habitualmente reconocidos; si los otros procedimientos de auditoría son satisfactorios en opinión del auditor, podrá no presentar salvedades en su dictamen. El ejemplo siguiente servirá para ilustrar las salvedades en la extensión o alcance y un dictamen sin salvedades.

EJEMPLO. Hicimos nuestro examen de acuerdo con las normas *de* auditoria generalmente aceptadas y consecuentemente realizamos las pruebas de los expedientes contables y seguimos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias; sin embargo, no fue posible confirmar las cuentas por cobrar corresponientes a los organismos gubernamentales; pero empleando otros procedimientos de auditoría, nos hemos convencido de la valide; importe y cobrabilidad de estos valores a cobrar.

En nuestra opinión, el balance general y los estados de ingresos y utilidades pendientes de aplicación que se acompañan presentan equitativamente...

Deberán presentarse salvedades en la sección de dictamen de un informe de auditoría: 1) si el auditor no estima que los estados financieros presentan imparcialmente la situación financiera y los resultados de las operaciones, 2) si se han omitido los procedimientos de auditoría requeridos y no se han aplicado procedimientos de substitución, o 3) si no puede disponerse de datos o informesparapresentar una conclusión sin reservas. El ejemplo que aparece a continuación ilustrará el caso de una sección de

salvedades y un dictamen con salextensión en que no se han presentado

veandne

expedientes contables y seguimos otros procedimientos de auditoría que **consideramos necesarios en las circunstancias.**

Exceptuando los ajustes que puedan resultar del fallo definitivo en el litigio judicial mencionado en la Nota 1, en nuestra opinión el balance general y estados de ingresos y de utilidades pendientes de aplicación que se acompañan presentan imparcialmente...

La Regla 5 de las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Ameno de Contadores Públicos Titulados indica la responsabilidad que e el auditor de adherirse a los principios de contabilidad generalmente Atados y para seguir los procedimientos aceptados de auditoría aplicaen las circunstancias. Además, la Regla 2.02 del Reglamento S-X de la Comisión de Bolsa calores dice lo siguiente: ”Cualquier asunto en el que tenga que prear una objeción el contador debe identificarse claramente, expresarse Icífica y claramente la objeción y, en la medida que sea posible, maniar el efecto de esta objeción sobre los estados financieros corresponrtes.” Todas las objeciones o salvedades deben indicar claramente si afectan kance y extensión del examen, el dictamen de los estados financieros, nbos. Un número excesivo de objeciones habitualmente conduce a una inda al dictamen. Normalmente, las objeciones y salvedades se mentan en el párrafo de la extensión o en el del dictamen del informe, o ambos; sin embargo, las objeciones podrán mencionarse por separado e el párrafo de la extensión y el del dictamen, en cuyo caso habrá salvedad concurrente en la sección de extensión o en la del dictamen, ambas. El informe debe exponer cualquier caso en que se omita Lquier procedimiento de auditoría generalmente aceptado, cualesquiera sean las razones que causan la omisión y sin tomar en cuenta si el itor está conforme o no respecto a la omisión de ese procedimiento ralmente aceptado. Cualesquiera que sean las circunstancias, el contano deberá condonar objeciones a un procedimiento acertado ni dejar :omentar las objeciones que presente en su informe, tratando luego de ificar una situación poco satisfactoria con explicaciones de pie de págien los estados financieros. Las notas de pie de página en los estados ncieros son simplemente explicativas. Tratar de que una nota de éstas a las veces de una salvedad es tratar de ocultarse tras el certificado. e observan los límites justos entre las objeciones, salvedades y explicaes, se evitarán las suposiciones injustificadas sobre la extensión de la

itoría o sobre el dictamen y conclusiones. Las objeciones del auditor pueden ser explicitas o implícitas,

o negativas. Preferentemente, todas las objeciones que den por resul

xpresion de una salvedad sobre la extensión o el dictamen deben 1_ **e;**

latas y positivas, pues **laS 804 tjaaa a**

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

tado 1

ser

em-

no se hizo una comprobación física de los inventarios. Ejemplo de una objeción positiva: "Se revisaron las adiciones al activo fijo, pero las cuentas correspondientes de gastos no se examinaron." Ejemplo de una objeción negativa: "El tesorero certificó el inventario de la compañía tomado bajo su supervisión"; en este caso, el auditor expresa no haber observado el levantamiento del inventario. Implícitamente parece decirse, aun cuando probablemente no es así, que el contador revisó las operaciones aritméticas en el inventario para ver si no había errores de oficina; si en realidad las revisó, debe exponerlo así. Una negación debe expresar el trabajo que no se ha realizado, sobrentendiéndose implícitamente que se siguieron los demás procedimientos. Ejemplo de una objeción combinada positiva y negativa a la vez: "No tomamos parte en el levantamiento del inventario físico; pero sí examinamos todos los precios, computaciones y resúmenes del inventario, comprobando que no había ningún error de expresión"; en este caso, se explican los procedimientos seguidos y los no seguidos.

A continuación se presentan varios ejemplos de objeciones y resultantes salvedades en los informes.

1. *Omisión de procedimientos de auditoría.* Si se ha omitido un procedimiento de auditoría reconocido, o si la extensión del examen ha sido satisfactoria para todas las partidas exceptuando una que representa una suma de importancia (como, por ejemplo, la ratificación de valores a cobrar o la observación de la toma del inventario físico), el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados recomienda que se presente un dictamen sin salvedades, siempre que aparezca una exposición completa de los hechos en la sección de extensión. Además, el auditor debe declarar que ha hecho satisfactoriamente todas las comprobaciones necesarias empleando otros procedimientos de auditoría, en el caso de que haya de presentar un dictamen sin salvedades.

EJEMPLO. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente realizamos las pruebas de los expedientes contables y seguimos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias; sin embargo, no fue posible observar el levantamiento del inventario físico (para ratificar las cuentas por cobrar), habiéndolo comprobado satisfactoriamente, sin embargo, por medio de otros procedimientos de auditoría.

Si el contador público titulado tenía la opinión de que no podía presentar un dictamen sin salvedades, la sección de extensión aparecería en la misma forma que en el ejemplo anterior. La sección de opinión podría aparecer de la manera siguiente:

EJEMPLO. Con la objeción precedente, que imposibilita la presentación de un dictamen sobre los estados financieros en forma completa, en nuestra opinión el balance general y los estados de ingresos y de utilidades acumuladas que se acompañan presentan imparcialmente la situación financiera (exceptuando el inventario) de la X Company en diciembre 31, 1959, y los resultados de las operaciones (exceptuando el costo *de* las ventas) para el año antnnen_terrninado. de conformidad con los principios contables general-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

2. *Incertidumbre sobre* una *partida.* Si al realizar el examen hay rtidumbre respecto a una partida de importancia, podrá expresarse tcertidumbre y emitir un dictamen con salvedades como aparece en el T'o que se expone a continuación, suponiendo que pueda emitirse ctamen.

EJEMPLO. En la fecha del balance general y en el día en que está fechado este informe, la compañía sigue un litigio judicial en que se la acusa de infringimiento de patente, demandándola en una suma de $300,000, cantidad de importancia considerándola en relación con las utilidades líquidas, según aparecen en el balance general que se acompaña y de su capacidad de ganancia según los ingresos correspondientes a la patente que aparecen en el estado de ingresos que también se adjunta.

Con esta objeción, en nuestra opinión...

3. *Incertidumbre sobre la situación.* Ocasionalmente es necesario exu- una salvedad en el dictamen a causa de circunstancias inciertas, cularmente las que rodean una controversia, como, por ejemplo, cuando diferencias entre el cliente y una autoridad fiscal. Podría explicarse na nota de pie de página en el balance general esta partida adicional asivo contingente; y, al mismo tiempo, el auditor podrá considerar ario presentar su dictamen con salvedades.

EJEMPLO. Exceptuando la posibilidad de un gravamen adicional por concepto de impuestos federales sobre la renta, en nuestra opinión el balance general y los estados de ingresos y utilidades pendientes de aplicación que se acompañan presentan imparcialmente la situación financiera de la X Company en diciembre 31, 1959, y el resultado de sus operaciones en el año entonces terminado, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme en relación con la del año precedente.

Falta de documentos. Si, por ejemplo, en una primera auditoria posible comprobar el balance de entrada de una cuenta en el año ;e examina y sí es posible emitir un dictamen en todos los demás ctos, la objeción y el dictamen podrán expresarse de la manera site:

EJEMPLO. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente realizamos las pruebas de los expedientes contables y seguimos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias, excepto que, debido al hecho de que todos los documentos comprobantes del inventario formulado en diciembre 31, 1958, han sido destruidos, no es posible en otra forma fijar el inventario de esa fecha.

En nuestra opinión, el balance general adjunto presenta imparcialmente la situación financiera de la X Company en diciembre 31, 1959. de acuerdo

lost_ndnrinina rnntahlna vsre~mando la imposh

t. £ • tent,

san nra.

J. u ***La apecaczon ae conweses.***

el auditor no puede aprobar los principios contables, ni la uniformidad con que el cliente los aplica, las objeciones podrán exponerse de la manera siguiente:

EJEMPLO. En abril 1, 1959, la compañía hizo un ajuste en sus bienes fijos con un cargo a la cuenta de Superávit de Capital. En nuestra opinión, hubiera sido preferible cargar a Utilidades Pendientes de Aplicación la parte del ajuste que hubiera agotado el saldo existente en esa fecha en esta última cuenta

Con la objeción expuesta, en nuestra opinión...

6. *Desaprobación de un cambio en el principio.* El ejemplo que aparece a continuación representa la desaprobación del auditor de un cambio en el principio hecho por un cliente:

EJEMPLO. En diciembre 31, 1959, los intentarios se formularon al costo, que excede en $50,000 su valor corriente de reemplazo en esa fecha. En nuestra opinión, los principios contables justos requieren que el inventario se formule al precio más bajo de costo o mercado, en razón de que la compañía ha seguido uniformemente este método de valuación de inventarios en todos los años pasados.

En junio 30, 1959, la prima no amortizada restante sobre los bonos en circulación se acreditó a ingresos.

Con las objeciones expuestas en los dos párrafos precedentes, en nuestra opinión...

Renuncia al dictamen, o falta de presentación de dictamen. Los dictámenes con salvedades expuestos en las páginas precedentes no constituyen negativas a presentarlos.

Si las objeciones o salvedades son de suficiente importancia para negativizar un dictamen, éste *no* debe presentarse, expresando claramente las razones por que se renuncia a emitirlo. El contador no puede hacer una declaración ridícula del tenor siguiente: ”Nuestro examen fue insuficiente respecto a la ratificación de los valores a cobrar y de los valores a pagar, la comprobación de títulos de propiedad, las pruebas de inventario *y* el examen de las escrituras de fideicomiso; pero, sujetos a estas objeciones, en nuestra opinión los estados financieros están presentados imparcialmente.”

Cuando las condiciones —creadas por las restricciones en la extensión o alcance, desviación de las normas de auditoria aceptadas, falta de cumplimiento del cliente con los principios contables generalmente aceptados, falta de uniformidad, o incertidumbre— no justifican la emisión de un dictamen, el contador debe indicar con precisión la

imposibilidad de formular un dictamen sobre los estados financieros, debiendo aducir las razones en que se finca su decisión.

Una exposición del procedimiento que ha de seguirse para redactar claramente los informes de auditoría cuando se omite el dictamen aparece en *Generally Accepted Auditing Standards (1954),* página 47. El texto siguiente está copiado de esta obra. Toda la letra bastardilla es del autor.

41

resultados de sus operaciones, de acuerdo con principios contables general: aceptados, cuando sus objeciones son de tal naturaleza que negativizan la ín, o cuando el examen ha sido de menor extensión que la que considere aria para expresar una opinión sobre los estados tomados en conjunto. En circunstancias, el contador público titulado independiente debe declarar que *capaz de expresar* una *opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto,* ndo indicar claramente sus razones. En la medida que la extensión y alcance examen y de las conclusiones que forme justifiquen, podrá también comenon mayor amplitud acerca de la forma en que los estados se ajustan a los ipios contables generalmente aceptados, en otros respectos que los que requiea negación de una opinión acerca de la imparcialidad de conjunto de los os financieros. El objeto de estas aserciones del contador es indicar clarae el grado de responsabilidad que acepta. Siempre que el contador permita que su nombre se asocie con los estados cleros, debe determinar si, en cada circunstancia en particular, está justificado 1) expresar una opinión sin salvedades, o 2) expresar una opinión con salles, o 3) renunciar a forwular una opinión sobre los estados tomados en atto. Así, pues, cuando no puede expresarse una opinión sin salvedades, el Ldor debe ponderar las salvedades u objeciones para determinar su significación. n *de tal índole que no negativicen la opinión,* una *opinión con salvedades (ideas sería satisfactoria;* si negativizan la opinión sobre los estados tomados *en* into, *debe renunciar claramente a expresar su opinión.* Sus conclusiones a este cto debe exponerlas por escrito, bien *sea* de manera informal, en una carta ata a los estados financieros, o de manera más formalista por medio del informe n-ma corta o de forma larga. Sin embargo, cuando se presentan en el papel bretado del contador estados financieros preparados sin auditoría y sin comens del contador, una advertencia de forma más o menos parecida a ”Preparados os libros de Contabilidad, sin Auditoría”, colocada en forma prominente en página de los estados financieros, se considera suficiente. No es de suponerse que la renuncia a emitir una opinión deba asumir una a siempre igual. Cualquier expresión que exprese con claridad que se ha rehuemitir una opinión *y expone las razones,* será suficiente para este fin. Sin irgo, *no* se considera suficiente declarar simplemente que ciertos procedimientos uditoría se han omitido, o que se han notado ciertas desviaciones de los prins contables generalmente aceptados, sin explicar su efecto sobre la opinión del ador acerca de los estados tomados en conjunto.

Ejemplos de informe en que se niega el dictamen. Se presentan a inuación sugestiones ilustrativas para la preparación de informes, cuanno es posible emitir una opinión o dictamen. Consúltese la página 40, sección 2, cuando haya incertidumbre sobre partida. Si la partida es de suficiente importancia para impedir la entación de un dictamen, la sección de dictamen podrá cambiarse y tctarse en la forma siguiente: ”En nuestra opinión, a causa de la imtancia de la suma en litigio en el juicio de infringimiento de patente se ventila actualmente, la situación financiera y los resultados **de las** raciones para el año terminado en diciembre 31, 1959, no pueden prearse imparcialmente hasta que se termine el juicio.” Consúltese la página 41, sección **6, cuando haya desaprobación de cambio en los principios contables. Hay dos objeciones en el ejemplo**

cuados, la sección de dictamen podrá redactarse como se indica en los dos ejemplos siguientes.

EJEMPLO. Como se indica en el primer párrafo, se estipula que en la auditoría se excluirá la ratificación directa de los valores a cobrar y la prueba de los inventarios. A causa de la importancia de estas partidas y la omisión estipulada de procedimientos de auditoría necesarios para lograr un conocimiento satisfactorio para nosotros mismos acerca de ellas, no es posible que rindamos un dictamen sobre la imparcialidad **de** los estados financieros en conjunto.

EJEMPLO, De acuerdo con lo estipulado para efectuar nuestra auditoría, no seguimos los procedimientos **de** auditoría generalmente aceptados de comunicarnos con los deudores para ratificar los saldos de las cuentas por cobrar, ni observamos los métodos de determinación de las cifras del inventario. A causa de estas limitaciones la extensión de nuestro examen no fue suficiente para permitirnos expresar un dictamen sobre los estados financieros adjuntos tomados en conjunto.

Cuando los estados financieros se preparan de los libros sin auditoría, debe aparecer en cada una de las páginas de los estados financieros la nota siguiente: ”Los estados financieros se prepararon usando los libros de contabilidad sin auditoría, de acuerdo con las estipulaciones de nuestra auditoría presente. Como resultado, no podemos formular un dictamen acerca de la imparcialidad de estos estados.”

Estados financieros provisionales. Frecuentemente se preparan para un cliente estados financieros provisionales en fechas en que no se ha hecho una auditoría, o bien se ha hecho tan sólo parcialmente. Respecto a la presentación de un dictamen, debe seguirse el mismo método con los estados financieros provisionales que con los preparados al terminar el ejercicio social. Si no es posible formular un dictamen, el auditor debe declararlo así; si puede presentar un dictamen con salvedades, está permitido y es propio hacerlo. Si los estados provisionales se preparan en el papel membretado del auditor y no se realiza ningún trabajo de auditoría, cada hoja debe llevar la nota: ”Preparado de los Libros sin Auditoría.” A con.- tinuación se presentan ejemplos de informes provisionales sin practicar auditoría.

EJEMPLO. Presentamos adjuntos estados financieros de la ABC Company correspondientes a los tres meses que terminaron en marzo 31, 1959. Ciertas fases de nuestros exámenes anuales se han hecho en forma provisional durante todo el año y solamente al cerrar el ejercicio social de la compañía en diciembre 31 tienen nuestros exámenes extensión suficiente para permitirnos presentar un dictamen sobre los estados financieros de la compañía. No podemos, por tanto, expresar una opinión sobre los estados financieros que se acompañan.

EJEMPLO. No hemos hecho un examen de los estados financieros de la ABC Company desde la fecha de nuestro último examen (diciembre 31, 1959).

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO ECCION II: CUALIDADES Y PREPARACION DEL **AUDITOR** Cualidades personales de un auditor. La fuerza de una profesión cansa en la capacidad de sus miembros. Los requisitos legales y educaos de los contadores públicos titulados se han comentado en el Capí.. III: en esta ocasión se discutirán sus cualidades técnicas y personales. Para obtener alta estimación corno auditor deben poseerse los atri-

os personales y técnicos siguientes:

1. *Idealismo.* El éxito profesional fundamenta.bnente se ffinca

somo disminuya

bre el idea-

= en que se apoya la profesión; no debe permitirse que el ealis el paso del tiempo, ni a causa de las presiones ue se sufran. 2. Cultura. Se usa el vocablo en su sentido lqato. 3. *Capacidad dirigente.* Sin esta cualidad no es posible alcanzar el triunfo

la profesión. 4. *Personalidad.* El auditor debe poseer una personalidad agradable, tacto,

*terio acertado, ingenio, dominio *de* sí mismo y dignidad.

5. Carácter. Cualquier persona de categoría profesional debe ser honrada,

ILoseer altas normas morales, ser diligente y poseer hábitos sanos de trabajo y de

6. *Capacidad y agilidad mental.* El auditor —con educación, estudios coiierciales y experiencia profesional— debe desarrollar la capacidad mental para b:matizar cualquier situación que pueda surgir en una empresa. De otra manera, fase más importante de la auditoría —su aspecto analítico— se pierde, y el iuditor es solamente parcialmente eficiente. En toda ocasión el auditor debe estar ,reparado para razonar y juzgar cualquier situación existente dentro de la negociación le su cliente; debe poseer imaginación *y* curiosidad, y debe tener iniciativa. Debe er dueño de la capacidad para asumir responsabilidad.

7. Experiencia y estudios. Nadie puede esperar llegar a dirigente en su :ampo sin experiencia y estudios rigurosos y disciplinados autodeterminados. La ex)eriencia es uno de los mejores maestros y son necesarios años de experiencia y Istudios para obtener capacidad suficiente para poder trabajar y alcanzar una cate;roda extraordinaria como contador profesional.

8. *Capacidad constructiva.* Como asesor en técnicas y procedimientos conables y de la fase general de las operaciones mercantiles, el auditor debe estructurar :istmos, informes y análisis útiles y comprensibles para el cliente que pone :onfianza en ellos.

9. *Dominio de los procedimientos y prácticas modernos de auditorio. La* auditoría es cada

día más exacta y exigente en sus técnicas *y* normas.

10. *Conocimiento excelente de la teoría contable.* Este conocimiento es la base r fundamento en que descansa cualquier mejoramiento futuro y progreso profesional del auditor.

11. *Conocimiento completo de las operaciones prácticas de la contabilidad moderna.* Sin este conocimiento, las técnicas o procedimientos del auditor serán defectuosos. Deben estudiarse los adelantos en los métodos de clasificación y evaladón integral de datos.

12. *Estudio de los procedimientos de tributación locales, estatales* y federales' 13. *Un conocimiento amplio de contabilidad de costos.* 14. *Conocimiento de la Pretaración enntral del* s; los ores'

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

17. Estudio de legislación mercantil. Las leyes que rigen las ventas 45 agencias, instrumentos negociablesl

ejercicio Ddeontlainicoondtealbiildidioamd *da.* ela

yser quiebra

deestlabable,:rtrebiteenidaly escri-

birdertnif'aauindsiotol insolvencia auditoría.cebe q b antlittos,

con claridad, en forma interesante y convincente. El estilo de los informes de

soCborneolcaimfoiermntao dróefidorogadneizaocrgicsannizzmilSenrciyal,opperaceión .*ceontos*

auditoría no debe ser estereotipado.

dim

IdeialecsOnsEtitul asemación de

miento

sociedades, operaciones de compra y venta, podrá ser

defectuoso sin este conocimiento.

20. *Amplios conocimientos financieros.* Para lograr máxima eficiencia,el audi-

tor debe estar versado en las finanzas de las empresas personales, desociedades de

personas y de las sociedades anónimas.

21. *Conocimiento satisfactorio de los principios de economía. La* vida industrial moderna está gobernada en un sentido amplio por principios económicos.

Sin las cualidades mencionadas, el auditor no puede esperar ascender a la cima en su profesión. Hoy en día, la especialización es creciente en el campo de la contabilidad pública profesional. Es muy común hallar en la oficina de una firma de contadores públicos personas especializadas en ciertos campos: impuestos, contabilidad de costos, diseño e instalación de sistemas, y así sucesivamente. Cualquiera que sea la especialización, las cualidades mencionadas son necesarias para un dominio perfecto del ejercicio profesional. Naturalmente, el auditor debe poseer también sentido común. Es una persona profesional, y sus atributos personales, juntamente con su capacidad, educación, experiencia y estudios, determinarán en gran medida su éxito.

Organización administrativa de contadores públicos. Las firmas de contadores públicos se organizan como sociedades *de* personas o de un propietario. La forma de sociedad anónima está prohibida en todos los Estados de la Unión Americana y está prohibida también por las reglas de conducta de las sociedades profesionales.

Para operar con eficiencia, la oficina de una firma de contadores públicos debe estar bien organizada. En el nivel ocupacional, los contadores profesionales se clasifican comúnmente de acuerdo con su responsabilidad y experiencia. Una firma de contadores públicos de un tamaño cuando menos moderado tiene habitualmente los niveles ocupacionales entre su personal que se mencionan a continuación.

1. *Principales o socios.* Los principales habitualmente son socios de la firma. Las obligaciones de los principales o socios varían de acuerdo con el tamaño de la firma. La mayoría de los trabajos profesionales se obtienen por medio de las relaciones personales de los principales, que conservan también relación con los clientes. En algunos casos, los principales son supervisores o gerentes de sucursales bajo la dirección de los socios. Los principales seleccionan el personal y dirigen y planean su entrenam'ento. Los principales o los socios determinan los métodos de trabajo de la oficina. Los informes de auditoría son aprobados por los principales

A PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

1 las normas aceptadas de auditoría y si los resultados presentan imparihnente la situación financiera y el resultado de las operaciones. Un principal o socio debe poseer un criterio maduro y tener.ingenio habilidad. Es un requisito primordial que los principales o socios conhabilidad. n constantemente altas normas de ética en su conducta y servicios

ofesionales en todo el trabajo de la firma y entre todo el personal admistrativo. Se espera que los socios y principales sean dirigentes y miemros de sociedades profesionales y comerciales y otras organizaciones. Los -incipales y los socios son los miembros de la firma que actúan con más ecuencia como asesores comerciales. El personal discutido en los incisos 2, 3, 4 y 5, que aparecen a con-

nuación, es generalmente conocido como personal administratiovo.

efes su2. *Supervisores o gerentes.* Los supervisores, o gerentes, j

en-isores, o jefes gerentes, son responsables directamente ante los socios o rincipales y ayudan a estos últimos en numerosos trabajos administra- ’ vos haciéndose cargo de las auditorías. En las oficinas más pequeñas, los idos frecuentemente actúan como supervisores. En una oficina grande, n supervisor realiza gran parte de las funciones de un socio o actúa amo funcionario de enlace entre los socios y otros miembros del personal. ’odrá trabajar en varias auditorías pequeñas al mismo tiempo, o podrá apervisar varias secciones de una auditoría grande; supervisa a los conadores en jefe y revisa y aprueba los papeles de trabajo y los borradores e los informes de auditoría ya aprobados por los contadores en jefe. Juzga ambién los procedimientos de auditoría seguidos y trata de mantener altas’- iormas éticas y profesionales.

El supervisor es casi siempre un contador público titulado. Debe resolrer problemas de contabilidad del cliente, después de la aprobación de los ocios, si una partida en discusión tiene significado importante. Normalnente, un supervisor discute el informe y los resultados de la auditoría on el cliente. A causa de que la naturaleza de sus obligaciones es de superrisión, debe superar los detalles y fijar su atención en los problemas más mportantes. Debe conocer perfectamente toda la literatura sobre con abilidad del día, el equipo de clasificación y evaluación integral y elec-, rónica de datos, nuevas técnicas de auditoría, impuestos y reglas y disiosiciones de los organismos reguladores. Debe poseer el criterio de unmonano ejecutivo. Con frecuencia el supervisor está encargado del enrenamiento del personal.

3. *Contadores en jefe.* Hay varios grados dentro de la clasificado” le contador en jefe. Estos grados se miden normalmente de acuerdo con factores como la calidad del trabajo, la dificultad de las asignaciones y la :rapacidad para supervisar a otros de grado inferior, cooperar con otros miembros del personal y con los socios, cambiar de una asignación a otra, apegarse al horario del tiempo disponible y redactar los informes. Un

contadores auxiliares y a los ayudantes, dirigirlos de manera comprensiva.", y asumir la responsabilidad por la terminación de una auditoría externa, siguiendo en todo las normas de la firma o las instrucciones delegadas de un socio o supervisor. Debe coordinar los papeles de trabajo preparados por los ayudantes y debe informar a éstos sobre la manera en que su trabajo forma parte de una unidad coordinada. En una auditoría externa, el contador en jefe ejecuta la parte más importante del trabajo, como por ejemplo el estudio de las minutas de las asambleas del consejo' de directores, el examen de la estructura del capital, la determinación de la equidad de la base elegida para valuar el activo y la preparación de las declaraciones para la fijación de impuestos. Los originales de los estados financieros y de los informes los preparan normalmente los contadores en jefe. Un contador en jefe es responsable directamente ante el supervisor o socio y debe discutir con sus superiores los asuntos de importancia antes de celebrar ningún acuerdo.

Es aconsejable que un contador en jefe tenga un grado universitario. Cuando llega al nivel de contador en jefe, debe tener el título de contador público titulado. El contador en jefe es responsable del entrenamiento adecuado de los ayudantes en trabajos externos; debe poseer iniciativa y recursos de ingenio y tener tacto en la dirección de los ayudantes y en beneficio del cliente. Habitualmente la especialización comienza al llegar al grado de contador en jefe; éste podrá, por ejemplo, mostrar interés y capacidad en impuestos, presupuestos, sistemas, tiendas al menudeo, empresas de servicios públicos, o aplicaciones de la clasificación y evaluación electrónica de datos.

4. *Contadores auxitares.* Estas personas, aun cuando no tienen la misma categoría que los contadores en jefe, han demostrado capacidad para conducir una auditoría o una sección de la misma con un mínimo de supervisión. Los contadores auxiliares podrán actuar como jefes en ciertas auditorías y como ayudantes en otras. Esta clasificación podrá no existir en las firmas más pequeñas. Un ayudante podrá avanzar al grado de contador auxiliar en un período variable de unos cuantos meses a varios años, según la capacidad técnica que posea, su disposición para asumir responsabilidad, su capacidad para trabajar bien con los clientes y los miembros del personal y su adelanto en el estudio.

El contador auxiliar debe ser capaz de visualizar la interrelación de las diversas partes de una auditoría en un todo unificado, para poder darse cuenta de la importancia de esta fase del trabajo. Debe tener mayores poderes de concentración y percepción que el ayudante contador y debe apreciar la importancia de la exactitud y de una conducta ética. Debe ser capaz de cooperar con otros; y debe demostrar capacidad dirigente, puesto que aspira a llegar a jefe. Debe consultar con su jefe siempre que sea necesario. Debe continuar estudiando. Una persona adquiere valor en una firma después de alcanzar el nivel de contador auxiliar.

fijo es de importancia para sus superiores, para la firma y para iente. No es necesario que tenga experiencia previa, pero debe pouna educación técnica escolar, preferentemente en un nivel univer0, en instituciones que ofrezcan cursos en contabilidad de prestigio incido. La tendencia presente entre las firmas de contadores es releo. ir individuos con un título universitario, basándose en muchos casos s pruebas ofrecidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos lados y en las recomendaciones de las facultades universitarias. En ral, puede afirmarse que el trabajo externo de un ayudante de contaad consistirá —mencionando solamente algunas de sus obligaciones— comprobación de las sumas de columnas en los libros de contabililos cálculos que sirvieron para la preparación de asientos, el pase ;tos a los diferentes libros; comprobará los documentos originales con sientos en la contabilidad, preparará análisis y relaciones y reconcimes de las cuentas bancarias. El ayudante de contabilidad debe inforsobre los errores y las partidas poco usuales y circunstancias desacos>radas que encuentre, directamente a su jefe *y a ninguna otra persona.* Las cualidades que posea el ayudante y las que adquiera y perone, constituyen el fundamento de su éxito futuro. Aun cuando las aciones que se le encomiendan son frecuentemente monótonas y con io trabajo de detalle, debe comprender que la familiaridad con estas es es un requisito indispensable para triunfar. Un ayudante debe ea- en estrecha asociación con hombres de mayor experiencia y criterio aro; debe acostumbrarse a no divulgar informes al cliente o a los eados del cliente; no debe exponer ningún comentario sobre el pero la contabilidad del cliente a nadie más cine a su propio jefe; no ser obstinado; debe tener siempre una actitud deferente hacia su do, energía y laboriosidad, y ser cuidadoso y paciente; debe tener lía física para soportar largas horas de trabajo; debe tener instinto tigador; debe poseer capacidad para crecer y se espera de él que atar e el prestigio de la profesión, de su firma y de sus superiores inatos. Cuando un ayudante recibe empleo por primera vez, frecuentemente tanece en la oficina varias semanas antes de ser enviado a trabajar na auditoría externa. Mientras está en la oficina, el ayudante debe liar los manuales de auditoria de su firma que definen los procedi tos para conducir una auditoria externa, la preparación de papeles de do, controles internos, contenido de los informes, etc. Posiblemente se da también que lea las pruebas escritas a máquina de los informes, robándolas con los manuscritos originales para ratificar todos los dos hechos en los informes manuscritos, asistir a conferencias dictadas os socios y supervisores y familiarizarse con los sistemas de archivo en la firma. Además, debe continuar estudiando de acuerdo con un

riantes en las líneas generales citadas en la clasificación de personal, causadas por la diferencia existente en el tamaño de las diversas organizaciones, por la distribución de las oficinas sucursales y el tipo y número de clientes.

No existe una línea definida de demarcación entre las obligaciones y responsabilidades de los diversos niveles ocupacionales del personal; más bien, las obligaciones se diluyen y entremezclan paulatinamente unas con otras, traslapando en muchos puntos.

6. *Otro personal.* En las firmas de mayor importancia, el personal de oficina adicional podrá estar compuesto como sigue: gerente de oficina, bibliotecario, asesor fiscal, calculistas, taquígrafas, archivistas, mecanógrafas, tenedores de libros y telefonistas.

Entrenamiento del personal. La profesión de contador no podrá ser más fuerte que la capacidad de su personal le permita. La profesión debe conservar una posición en que sea capaz de atraer hombres y mujeres capaces, seleccionar los mejores, aumentar su educación académica y práctica y entrenarlos profesionalmente. En el curso de los últimos años, instituciones educativas, diversas sociedades estatales y las dos sociedades nacionales, trabajando juntas y separadamente, han hecho mucho para promover el adelanto de las normas de selección del personal. El Comité sobre Personal Contable del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados ha preparado pruebas y medidas que tienen por objeto indicar si un individuo tiene la capacidad, el interés vocacional y las aptitudes generales necesarias para practicar con éxito la contabilidad, pública y privada. Estas pruebas se usan hoy con gran amplitud en universidades y colegios en todos los Estados Unidos. Numerosas empresas privadas y firmas de contadores públicos han ,establecido relaciones permanentes con colegios y universidades como fuentes de acopio de personal. El tema educacional se trata con mayor amplitud en el Capítulo III.

El entrenamiento del personal comienza después de ser admitido en una firma de contadores públicos. El entrenamiento administrativo a que se somete al personal es una combinación de autoeducación y entrenamiento proporcionado por los jefes. El ayudante de contabilidad debe comprender que su progreso profesional y retribución económica usualmente están en relación directa con sus esfuerzos y capacidad. El indolente y descuidado descubre —demasiado tarde— que se ha perjudicado a sí mismo únicamente.

La autoeducación de un individuo exige la obtención de una educación académica adecuada, resolver problemas de contabilidad avanzados y nuevos, lograr un entendimiento completo del funcionamiento de su firma, adquirir un conocimiento de las operaciones comerciales de cada cliente, obtener su certificación, estudiar constantemente la literatura del día sobre contabilidad y perfeccionar su capacidad para analizar las situaciones que se presenten en la contabilidad. Académicamente, los estu-

alta ’,trastorno,

Y PROCEDIMIENTO

AUDITORIA:

El entrenamiento que proporciona el jefe, parangonándolo con el que

e varios planes, adaptán-

a las preferencias de cada firma individual. el individuo por propia voluntad: sigue

Todo nuevo empleado

esita un puente para atravesar del terreno académico de enseñanza al

cliente. Ciertas firmas exigen que un

abajo práctico en la oficina de un

como requisito indispensable

didato a empleado apruebe un examen,

un examen, pero podrán insis-

ser aceptado. Otras firmas no exigen en que el candidato posea ciertos conocimientos académicos mínimos,

quiridos en escuelas de prestigio reconocido en cursos de contabilidad. Una vez que el solicitante ha obtenido el empleo, el m,todo de entre'ento que siguen los jefes variará nuevamente. Un plan consiste en ue el nuevo empleado trabaje en las oficinas de la firma hasta que conozbien los procedimientos internos de trabajo; entonces se le coloca bajo órdenes de un jefe contador que lo entrena mientras ambos están oculados en la conducción de las auditorías. Otro plan de entrenamiento :onsiste en complementar el sistema precedente con un entrenamiento adninistrativo organizado, en la oficina de la firma. Los socios y supervi-, ores podrán dictar conferencias y cursillos; asignar, discutir y clasificar roblemas especializados; demostrar procedimientos de auditoría y sus sazones; discutir el pensamiento que priva actualmente; discutir problemas le los clientes, comentar la nueva legislación que pueda afectar a la conta- iilidad; demostrar la preparación de los papeles de trabajo e ilustrar

con :jemplos la preparación de informes. El personal instructor sigue un mofin:tiento de rotación en sus labores, a fin de que su peso no recaiga sobre in hombre y de que los nuevos empleados tengan oportunidad de cono:er los puntos de vista de todos los miembros del personal administrativo le la negociación.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. ¿Cuáles son las normas aplicables a los informes, publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados?

informe de auditoría de forma corta. 2. En general, ¿cuál es el objeto de un2

3. ¿Debe presentarse un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros de una sociedad anónima

que mostrasen a) acciones de tesorería clasificadas como una inversión en el activo, *b)* dividendos sobre acciones de tesorería, como otros ingresos, y *e)* utilidades en a venta de las acciones de tesorería, como otros ingresos?

4. Un cliente tiene distribuidas en todo el país varias oficinas subsidiarias de

ventas

que actúan como sucursales. Los mayores de cuentas por cobrar de

cada

sucursal se llevan en cada una'

sentar, una nrnnrwr;An sestas.,Las cuentas por cobrar repre•

-1_ I.. Un

ame un talad ue activo ue **a** nersonal **anditnr -1** i«

!as cuenuas

Y ratifica los **vainree a**

CO'°

men minuta; en lo pasado, sus cuentas se propiedad. Considerando el trabain **nrpna ra** ***fin laa*** nfi nas centrales,

In

,

INFORMES. ORGANIZACION DEL PERSONAL

Exullauesp de

letenauemstetorcaesoxteyrnaoduecnidmaensdaras enmendaría el arfen apoyo auditoría deforMa’sc;rtanlaniolerrmda de

de la enmienda.

5. En general, ¿cuáles son los casos que aparezcan en el curso de una auditoría

que puedan causar la presentación de

salvedades en un informe?

6. En caso de que esté indicado presentar salvedades en un informe, ¿deberán

presentarse también salvedades en la sección de extensión o en la de dictamen de informe?

7. ¿Bajo qué condiciones debe negarse el dictamen en un informe de auditoría? 8. ¿Es posible presentar salvedades en un informe de auditoría sin invalidar

a la vez los estados financieros adjuntos?

9. Critíquense los siguientes informes cortos, considerando a) que el informe

sea suficiente y apropiado, y *b)* la responsabilidad del contador.

Hemos examinado la contabilidad de la ABC Company del año terminado

en diciembre 31, 1959, y certificamos que el

balance general que se acompaña

está de acuerdo con ella. Certificamos además

que el estado, en nuestra opi-

nión, real y verdaderamente presenta la situación financiera nanmera de la compañía en diciembre 31, 1959.

10. Durante la auditoría de la contabilidad de la Bale Company del año termi-

nado en diciembre 31, 1959, aparece la siguiente resolución en el libro de minutas de los directores, tomada en la asamblea de diciembre de 1959.

A partir de enero 1, 1960, los valores del activo fijo tangible han de reducirse en 20 por ciento; las tolerancias de depreciación correlacionadas han de reducirse en la misma proporción; la devaluación neta debe cargarse a la cuenta de Utilidades Pendientes de Aplicación. Esta resolución se basa en el informe de la compañía valuadora Ritup Appraisal Company.

En el informe anual para los accionistas correspondiente al año terminado en diciembre 31, 1959, el presidente hará referencia a la devaluación propuesta.

a) ¿En qué forma se trataría este asunto en los estados financieros y en el

informe de auditoría de 1959? *b)* En 1960 y 1961, ¿en qué forma podría manejarse esta situación? 11. Una sociedad mercantil ha valuado uniformemente sus inventarios basándose

en el precio de costo o mercado, el que sea más bajo. Al final del año que se examina cambió del método Peps al de Ueps para determinar los costos. Como resultado del cambio, las utilidades líquidas y los impuestos federales sobre la renta se han reducido considerablemente.

¿En qué forma se expondrá el cambio en el informe del auditor? 12. En un informe de auditoría aparece la declaración siguiente: ”El activo fijo

tangible está valuado en bruto siguiendo las indicaciones de la American Appraisal Company y la depreciación sobre el activo fijo tangible se ha cargado a las operaciones sobre una base de costo más la valuación *de* las partidas de activo.” a) ¿Cuál es el significado completo de la frase? *b) ¿En* cuáles partidas del balance general habría interés especial y un deseo

particular de obtener informes completos después de haber leído la cita? 13. The Wood Company es una compañía industrial pequeña, cuyos accionistas

forman un círculo cerrado. Un tenedor de libros de tiempo completo lleva toda la contabilidad y prepara estados mensuales. Se contratan los servicios de un contador público para realizar en diciembre 31, 1959, una auditoría de *fin de* año que, según afirma el cliente, *usará exclusivamente* la *gerencia.*

No se llevan inventarios perpetuos. La gerencia planea y supervisa el levantamiento de los inventarios físicos y afirma al contador público contratado que no necesita observar el levantamiento del inventario, ni comprobar

sus

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Consecuentemente, las estipulaciones que regirán el trabajo del contador Mico externo demandan una auditoría anual acostumbrada, exceptuando ja ratificación de los valores *a* cobrar, la observación del levantamiento de los inventarios físicos o la comprobación de la cuenta en los inventarios.

Durante el curso de la auditoría, el contador externo no halla objeciones

en el uso uniforme de principios o procedimientos contables aceptables. a) Redáctese un informe de auditoría de forma corta para su presentación en

este trabajo.

de auditoria *b)* Explíquese por qué razón el informe de forma corta varía

o es idéntico al de forma acostumbrada. Si el contador externo tiene amistad, aun cuando sea superficial, con un

miembro de otra firma de contadores públicos titulados, averigüe las diferencias en la organización del personal de esa firma en comparación con la

organización presentada en esta obra. 5. Elíjase determinada área del país y descríbase *el* plan de entrenamiento que

sigue el personal de blicos titulados situada en

una firma de contadores pú

esa área.

CAPITULO III

ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD

LEGAL

SECCION I: ETICA PROFESIONAL E INDEPENDENCIA

La actitud profesional del contador. La actitud profesional del contador se expresa en su competencia, independencia e integridad moral. **En** este capítulo se tratarán las normas de competencia, ética e **independencia,** integridad moral y responsabilidad legal.

La auditoría independiente se ha convertido en un tema **de tanto interés** público, que grupos diferentes a los propietarios de empresas **deben** quedar convencidos de la exactitud, claridad y absoluta certidumbre **de** los estados financieros e informes de auditoría. Estos grupos ajenos a los propietarios de empresas, formados por banqueros,

otros acreedores, sindicatos obreros, organismos reguladores gubernamentales y el público, confían en las opiniones presentadas por personas competentes independientes de gran integridad moral.

El auditor es responsable de *su dictamen* sobre los estados financieros; no es responsable de los estados. Los estados financieros son una manifestación del cliente, pero la opinión o dictamen emitido debe ser el **del** auditor. El dictamen debe llevar el peso de la competencia e integridad profesional; debe expresarse con independencia y sin hacer concesiones a las presiones de ningún grupo.

Se explicará la norma siguiente: *Norma* 5. El examen debe realizarlo una persona o personas con pre-

paración técnica adecuada y capacidad como auditor. **(I.A.C.P.T.) Etica de la profesión contable.** La ética representa las características humanas ideales o de autodisciplina en exceso de las exigidas por la ley. En el caso de los contadores profesionales, la ética es un sistema de principios morales y la observancia de reglas para gobernar las relaciones con los clientes, el público y otros contadores. La ética está relacionada con la independencia, autodisciplina e integridad moral del profesional. La ética de una profesión, en la forma que la practica el personal profesional, constituye su grandeza y el reducto de defensa contra su decadencia. La adhec:An a la 4tira nrnfesinnal es distinta de *las* teorías v operaciones mecánicas

V PROCEDIMIENTO

AUDITORIA: Justificación de las reglas de con-

,

e la

público.ción con qu profesión

pesttmac

disciplinaria mayor respeto Y

mav La iustificacion

acta ética descansa en

sus actividades serán juzgadas po El código de reglas éticas de una profesión elo público.

fesión es obligatorio o consultivo. r

que las reglas de conducta ética seanobligatorias o consultivas es un

personal. En cualquier caso, los resul-

sunto que depende de la opinión. Idos finales prácticos de los códigos de ética consisten en una indepen-

lencia objetiva, autodisciplina e integridad. moral. Las reglas escritas levan las normas profesionales; la práctica de la. profesión provoca una lemanda de codificación de normas. El público podrá entonces darse suena de que las reglas existen y podrá juzgar a la profesión; el aspirante a leguir una profesión posee una guía; el profesional posee una norma de

medición.

Los códigos de ética se aplican únicamente a los miembros de la orga-

nización que formula el código. La clientela prefiere contadores sujetos a la acción disciplinaria de una organización que hace cumplir un código estricto ético, en vez de emplear contadores que no obedecen ninguna regla, legal o de una sociedad profesional. El Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados ha establecido reglas obligatorias de conducta profesional para sus miembros, que aparecen a continuación:

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS

TITULADOS

REGLAS DE CONDUCTA PROFESIONAL

Revisadas en enero 20, 1958

(Estas reglas de conducta profesional complementan las cláusulas disciplinarias de

los estatutos.) 1) Una firma o sociedad, en la cual todos sus socios individualmente son miembros del Instituto, tiene derecho a usar la leyenda: ”Miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados”, pero una firma o sociedad en la cual todos sus socios individualmente no sean miembros del Instituto, o un individuo que ejerce bajo una razón social que denote asociación cuando en realidad no tiene mngun socio, o una corporación, o un individuo o individuos que bajo un nombre que denote la existencia de una organización corporativa, no rán usar la leyenda de ”Miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos

Titulados”. bre,

2) Un miembro no deberá permitirdebe-

que ninguna persona ejerza en su nom

si no está asociada con él o en su empleo.

3) Un miembro no debe conceder directa o indirectamente a personas aloas

. pftsión_i_com»iottifs:Lco.rretaj, u otra participación en los honorarios

manes en !nimio prorestomm. corre”

Un miembro no debe aceptar en forma directa o indirecta comisiones,

tajes u otras participaciones en los honorarios, cargos o utilidades **in nen. 1— +non dO o reC°**

pu. ua✓ajuz que tc

dado o que sean incidentales a los senririnc nrectafIng a clientes.

55

—

Atol«

ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

a) Deja de exponer un hecho importante que conozca, que no está ex-

puesto en los estados

o Dqueejaésdteosinnfoonnreasurit:ecneLeirglotustion:a;peoexro **cuya exposición es** necesaria para

importante que él

o Ec os neouz culpable

b lqueed eaparezca negligenciaenel importanteestado o financiero;esincsóuner examenone

o en su informe; o *d)* No adquiere informes suficientes para justificar la expresión de una

opinión o dictamen, o sus objeciones son de suficiente importancia para negativizar el dictamen; o

e) No presta atención a cualquier desviación de importancia que se apane

de los principios contables generalmente aceptados, o no exponga cualquiera omisión importante de los principios de auditoría generalmente aceptados aplicables en las circunstancias.

6) Un miembro no deberá firmar un informe que aparentemente exprese su opinión o dictamen como resultado del examen de los estados financieros, a menos que los haya examinado personalmente, o lo haya hecho un miembro' o empleado de su firma, un miembro del Instituto, un miembro de una asociación similar en un país extranjero, o un contador público titulado de un Estado o territorio de los Estados Unidos o del Distrito de Columbia.

7) Un miembro no deberá directa o indirectamente solicitar clientes por medio de circulares o anuncios, ni por medio de ninguna comunicación o entrevista personal no justificada por relaciones personales existentes, ni deberá tampoco usbrpar la práctica profesional de otro contador público. Un miembro podrá prestar servicio a los que lo solicitan.

8) Un miembro no deberá directa o indirectamente ofrecer empleo a un empleado de otro contador público sin informar a este último primeramente. A esta regla no debe dársele el significado de que impide negociaciones con cualquiera que por propia iniciativa o en respuesta a un anuncio público solicite empleo de un miembro del Instituto.

9) No se prestarán ni ofrecerán servicios profesionales por honorarios contingentes con los

resultados o conclusiones de los servicios. Esta regla no tiene aplicación en casos relacionados con impuestos federales, estatales u otros, en que las conclusiones o fallos corresponden a las autoridades fiscales y no al contador. Los honorarios que han de fijar los tribunales u otras autoridades públicas y cuyo importe, por tanto, es indeterminado en la fecha en que se concertó el servicio profesional, no se consideran honorarios contingentes dentro del significado de esta regla.

10) Un miembro no deberá anunciar sus dotes profesionales o servicios:

a) La publicación de lo que se conoce técnicamente con el nombre de-

aviso debe limitarse al nombre, título (miembro del Instituto Americano *de* Contadores Públicos Titulados, CPT, u otra afiliación o designación profesional), clase de servicios, y dirección de la persona o firma, publicado para anunciar un cambio de dirección o de personal en la firma y no debe exceder de dos columnas de ancho y de tres pulgadas de alto si aparece en un periódico diario, ni de un cuarto de página si aparece en una revista u otra publicación similar. *b)* Una publicación pagada en un directorio está limitada al nombre,

título, clase de servicio, dirección y número de teléfono de la persona o firma y no debe aparecer en letras negritas, cajetín u otra forma desplegada, o en un estilo diferente de los otros nombres que aparecen en el mismo directorio. 11) Un miembro no podrá ser funcionario, director, accionista, representante ni agente de ninguna corporación que actúe ejerciendo la contaduría pública en ningún Estado o territorio de los Estados Unidos o del Distritode

en

de

Columbia.ació

12) Un miembro no deberá permitir que se use su nombre con

v PROCEDIMIENTO

iseAUDITORIA: -

13) Un miembro no deberá expresar su e ninguna empresa financiada total o parcialmente ursátiles, si es dueño o está comprometido a adquirir /lindero de consideración bien sea en relación con elcapital

propia fortuna personal, o si un miembro. está comprometido a adquirir un interés de consi d

opinión sobre los estados financieros

r la venta pública de val en la empresa interés

de la empresa o con inmediato de su familia es propietario

en la empresa

bro no deberá expresar su opinión sobre los estaos financieros usados:comno

de crédito si posee o está comprometido .a adquirir en la empresa un interés manciero de consideración, bien sea en relación con e capital de la empresa o on su propia fortuna personal, o si un miembro inmediato de su familia es dueño

está comprometido a adquirir un interés de consideración en la empresa, a menos

le que en su informe exponga este interés.

14) Un miembro no deberá presentar una oferta de competencia de sus ser-

vicios profesionales en ningún Estado o territorio de los Estados Unidos o del Dis-

trito de Columbia, si esta oferta constituye una violación de cualquier regla de la

o oficial de con;ociedad reconocida de contadores públicos titulados, o del consejo

taduría en ese Estado, territorio, o Distrito.

15) Un miembro que ejerza una ocupación en que preste servicios del tipo que

pfrecen los contadores públicos, o preste otros servicios profesionales, debe observar tos estatutos y reglas de conducta profesional del Instituto en el desempeño de esa

)cupación. **16)** Un miembro no deberá violar la relación confidencial existente entre él

su cliente.

17) Un miembro en el ejercicio de su profesión de contador público no deberá

permitir que un empleado ejecute para los dientes del miembro ningún servicio lue el mismo miembro o su firma no están autorizados a ejecutar.

18) Un miembro que recibe una comisión de servicios por recomendación de xro miembro no debe extender *sus* servicios fuera de la comisión específica recibida, in consultar con el miembro que lo recomendó.

19) Un miembro no debe permitir que se asocie su nombre con estados que pretendan mostrar la situación financiera o el resultado de las operaciones de tal nanera que por implicación parezca que está actuando como contador público independiente a menos que: 1) exprese una opinión o dictamen sin salvedades, o 2) iaprese un dictamen con salvedades, o 3) renuncie a expresar un dictamen sobre los estados tomados en conjunto e indique claramente las razones de su acto, o 4) mando se presenten en su papel membretado estados financieros sin auditoría y sin us comentarios, exponga prominentemente en cada página de los estados financieros ma nota aclaratoria de que no han sido sometidos a auditoría.

Losmiembros del Instituto Americano de Contadores Públicos Tituados podrán ser juzgados y castigados por el Tribunal del Instituto, de acuerdo con sus estatutos. Con las reglas de conducta profesional del Insituto Americano como guía, con el código de ética de su sociedad estatal le contadores públicos titulados como ayuda adicional, con un dentado de responsabilidad moral concepto

y con un buen sentido de conducta

zofeslonal, se establece una salvaguardia efectiva en interés de las activilades profesionales del contador sujetas a regulaciones éticas y de los ntereses y bienestar de los que depositan su confianza en el contador.

En treinta y dos Estados de la Unión Americana que tienen reglas

egales obligatorias de conducta, en caso de que las reglas fijadas por el

:oncejo estatal de *renta*

ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

promulgado leyes que fijan los requisitos necesarios para obtener un

certificadoconsejo edsetatcaolntdade contador contadores;

La ley en cada Estado la administra un

los miembros del cotint.tTljatdoslo.s Lanombra el

público,

gobernador del Estado y son contadores públicos

ley estableciendo el título de contador público titulado fue aprobpara eenra el Estado de Nueva York en abril 17, 1896.

Los requisitos necesarios para ser admitido al examen difieren en los diversos Estados. Actualmente (1959), Nueva York, Florida, Connecticut y Nueva Jersey exigen que los candidatos al examen tengan el título de bachiller. Además se ha presentado una ley ante la Legislatura de Ohio, exigiendo que el candidato haya aprobado el bachillerato; esta ley también reduce el requisito de la experiencia de tres a dos años. Otros Estados exigen como requisitos *mínimos* que el candidato sea mayor de edad, haya aprobado la escuela secundaria y tenga experiencia en contaduría pública de uno a cinco años. Aun cuando las leyes estatales no son uniformes en cuanto a la elegibilidad para pasar este examen, la tendencia es hacia la uniformidad y el requisito de que el aspirante tenga cuando menos el título de bachiller. Algunos Estados permiten que un bachiller presente todo o parte del examen y le concedan el certificado después de que ha adquirido experiencia y aprobado el resto del examen, en caso de que no lo haya hecho la primera vez. Algunos Estados han **promulgado** legislación exigiendo el grado de bachiller a partir de una fecha en el futuro; la concesión de no exigir el grado de bachillerato en la elegibilidad inmediata no causa injusticia a las personas que no han aprobado el bachillerato actualmente y han estado siguiendo un plan de preparación de acuerdo con la legislación presente.

Al aprobar el examen, el candidato recibe el título de *Contador Público Titulado* y puede usarlo públicamente. El uso ilegal de este título constituye un delito en todos los Estados de la Unión Americana.

Las leyes que rigen el ejercido de la contaduría pública en los Estados de los Estados Unidos contienen cláusulas de reciprocidad que permiten a una persona que ha recibido el título de contador público titulado en un Estado usarlo en otro en cumplimiento de la cláusula de reciprocidad de las leyes de ese Estado.

En los Estados Unidos los exámenes para obtener el título de C.P.T. se celebran en mayo y en noviembre. El examen se concede bajo los auspicios del consejo estatal de contabilidad. El candidato tiene el privile&o, en la mayoría de los Estados, de volver a presentar, sin costo adicional, las partes del examen en que no fue aprobado, siempre que se presente dentro de un período especificado. Si prescribe el tiempo fijado antes de haber terminado satisfactoriamente y naturalmente aprobado todo *el* examen, es preciso presentar nuevamente el examen completo.

El Consejo de Examinadores del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados prepara ahora el examen para los cincuenta Estados y

Fstados Unidos Las secclones en se

58 AUDI. : - Estados hacen uso del servicio de calificación uniforme del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados.

Requisitos educativos. Aun cuando las leyesarestatales no al senamuni-

formes en cuanto a los requisitos que exigen pa admisión para obtener el título, se beneficiaría indudablemente la profesión si estos requisitos educativos exigidos fuesen uniformes en todos los Estados. Algunas personas se oponen a que se exija el título de bachiller para ser elegible para el examen; otras están firmemente convencidas de que un título universitario debe ser esencial. Ciertos Estados aceptan ahora el título de bachiller como cumplimiento parcial de la exigencia de experiencia práctica. La profesión de contadores aumenta constantemente los requisitos exigidos para el título de C.P.T.; sin embargo, si ha de alcanzarse el plano más elevado de excelencia profesional, la evolución progresiva debe ser continua. Esta evolución, sin fin discernible, tiende ahora hacia la implantación de requisitos más estrictos en cuanto se refiere a educación superior y hacia nueva legislación estatal, exigiendo el registro y licenciamiento de todas las personas que ejercen la contaduría pública. Si la ley aprueba estos trámites solamente para aquellas personas que han pasado en forma satisfactoria exámenes estatales adecuados, la profesión de contador quedará colocada en un plano igual que las profesiones de leyes o medicina en cuanto a su ejercicio público.

La educación técnica esencial debe comprender los cursos acostumbrados en contabilidad elemental, intermedia y superior; contabilidad de costos; y cursos especializados en auditoría, impuestos, contabilidad gubernamental, control presupuestario, contabilidad de testamentarias y fi-, deicomisos, revisión de C.P.T., etc.

Los requisitos ideales educativos en el contador público titulado podrían comprender el título de bachiller con especialización en contabilidad; un título de maestro en contabilidad, un doctorado en contabilidad; el examen de C.P.T., pasado bajo la dirección de una universidad y calificado por esa universidad; un internado profesional de uno o dos años, a continuación o en forma coordinada con el trabajo para el doctorado; un examen estatal para obtener el permiso para ejercer. Necesariamente, la evolución debe ser gradual, pero no demasiado lenta. Un programa de esta naturaleza es costoso inicialmente para el estudiante y muchas áreas de educación profesional necesitarán mayor desarrollo.

Los estudios de contabilidad para obtener el título de contador público titulado deben ser de duración adecuadae

intensidad suficientes para que un

an cdidato pueda preparar en formapapeles de trabajo, aplicar

procedimientos de auditoría que satisfagan las normas aceptadas, preparar

informes y adquirir d’

ri **loe**

a Lo y **1** pez

Legislación estatal. En esta ocasión_ delihernflampntp considerará

-I

esta ocasión, deliberadamente se cons

sólo en forma breve el tema de la legislación estatal relacionada

con

el

Las leyes estatales no reglamentarias constituyen el tipo primitivo de legislación; está todavía en vigor (1959) en veintidós Estados. La legislación reglamentaria comienza a predominar y debiera generalizarse. Bajo las leyes no reglamentarias, no se intenta confinar el ejercicio público de la contabilidad a los contadores públicos titulados. Unicamente la persona que ha pasado con éxito los exámenes estatales para la obtención del títur lo puede llamarse contador público titulado; pero cualquier persona, con título o sin él, podrá ejercer con regularidad o esporádicamente la contadilr;a

uoncle

tañas.

existen únicamente leyes no reglamen-

La legislación reglamentaria es la de tipo más reciente y ha sido aprobada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados. Varios Estados y territorios (cuando menos veintidós hasta la fecha) tienen ahora leyes reglamentarias abarcando dos clases de profesionales: contadores públicos titulados y contadores públicos. Sin embargo, no hay uniformidad de reglamentación entre los veintiocho Estados. Los Estados que cuentan con legislación reglamentaria de dos clases confinan el ejercicio de la contaduría pública a las personas que han cumplido con los requisitos estatales y han sido licenciados como contadores públicos titulados o como contadores públicos. Los contadores públicos titulados quedan habilitados pasando el examen acostumbrado. En general, la legislación reglamentaria adopta las formas siguientes: 1) la continuación de un consejo estatal de contabilidad, con autoridad para conceder exámenes para obtener el título de contador público titulado; 2) la prohibición de usar el título de contador público titulado o C.P.T,

por los que no hayan sido habilitados en un examen del consejo estatal; 3) el registro obligatorio de contadores públicos no titulados antes de una fecha fija y la prohibición de registro después de esa fecha; 4) el pago de un derecho anual por permiso o licencia por los contadores públicos titulados y por los no titulados, y 5) la promulgación de un código de ética por el consejo estatal de contabilidad.

El tema de la reglamentación es complejo; tiene implicaciones de largo alcance y afecta muchos puntos controvertibles. La justificación de la reglamentación debe basarse en la protección del público y de otros intereses por medio de personal competente. La reglamentación de normas elevadas es deseable. No debe restarse importancia al título de contador público titulado por desistimiento u otro privilegio de inmunidad; no debe haber *subsidio* o *nivelación* en beneficio de los que actualmente no están habilitados para cumplir con las normas existentes.

Sociedades profesionales. Existen numerosas sociedades y organizaciones contables en los Estados Unidos, dedicadas al cumplimiento de sus funciones y objetivos; todas están interesadas en el adelanto de las teorías de contabilidad y de auditoría y de su ejercicio.

El Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados. Esta es la

I1 d nnrstnrinree

le Contadores; y en 1936 se fusionó con la Sociedad Americana de Conadores Públicos Titulados. En junio 3, 1957, cambió su nombre por o le El Instituto Americano *de* Contadores Públicos Titulados. El Instituto e ha fijado como objetivos la elevación de las normas en la profesión de ontador, el adelanto de las técnicas, la creación de una profesión unida y

I adelanto de la educación contable. El Instituto está gobernado por sus propios funcionarios, elegidos en-

re sus miembros. Para ser elegible como miembro del Instituto, el soliitante debe poseer las siguientes calificaciones: Debe poseer un título álido y no revocado de contador público titulado extendido por la autodad legalmente constituida de uno de los Estados, del Distrito de Columia, o de un territorio o posesión territorial de los Estados Unidos; esta isposición incluye los títulos expedidos en las Islas Filipinas antes de dio 4, 1946, para las personas que solicitaron su admisión antes de esta echa. El solicitante debe haber estado en ejercicio público de su profeón, por cuenta propia o empleado por un contador público en ejercicio, urante un período de tiempo no menor de dos años; o debe tener prácca equivalente a los dos años de ejercicio público. En la fecha de su >licitud debe estar ocupado en trabajos relacionados con la contabilidad. El Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados coopera m las sociedades estatales de contadores públicos titulados con objeto de romover una profesión unificada; formula y adopta una postura en la gislación estatal o nacional que afecta el ejercicio de la contabilidad; repara exámenes uniformes para el título de contador público titulado; ene un director de investigaciones contables; coopera con los maestros contabilidad para elevar las normas de educación contable,

y estable-

: y hace cumplir reglas de conducta profesional. El Instituto cuenta con 1 programa de relaciones públicas para servirmejor al público. *Sociedades estatales de contadores públicos titulados.* Dentro de cada ;tordo, los contadores públicos titulados han organizado sociedades estales. En general, los objetivos de una sociedad estatal son los siguientes: ovación de la profesión de contaduría pública, mantenimiento de nonas profesionales elevadas para la obtención del título de contador público ulado, cultivo del espíritu de cooperación profesional, estímulo de una newton apropiada y promoción de los intereses de sus miembros. La *Asociación Americana de Contabilidad.* Esta es la organización cional más importante que dedica sus actividades principalmente al udio e investigación de los problemas contables y otros afines, al desrollo de principios y enunciados la contabilidad. „contables y al adelanto de la enseñanza

La organización original fue fundada en 1916; *y* en 35 se adoptó el nombre presente. Cuenta entre sus miembros profesores contabilidad y temas afines y contadores en ambos nivelesdetitulados no titulados que trabajan en contadurías

ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

Sociedad Femenina Americana de Contadores Públicos Titulad

organizó una filial, la Sociedad Americana Femenina de Contadores, abierta"

a todas las mujeres ocupadas en cualquier fase de la contabilidad. En años creconiteaEndtluesrI,ínalsatpitúmubtuolijeaedr. ha logrado un lugar de creciente prominencia en

oslae Auditores Internos. Este Instituto fue fundado en

1941. Los objetivos de la auditoría *interna* son proteger los intereses de una organización determinando la exactitud de los datos contables y estadísticos: averiguando la medida en que las partidas de activo están adecuadamente clasificadas; fijando la medida en que se cumple con los

y procedimientosesotatrblecidos.

métodos, planes

Otras organizaciones. Existen asnumerosassociedades y organi-

zaciones que tienen un interés primordial en la contabilidad *y* en la auditoría.

La Asociación Nacional de Contadores (hasta julio 1, 1957, denominada Asociación Nacional de Contadores de Costos), con capítulos en numerosas ciudades, se dedica al desarrollo y perfeccionamiento de los procedimientos de costos y problemas contables afines. Los capítulos locales promueven la cooperación educativa con colegios y universidades.

El Instituto de Contralores de Norteamérica se dedica al adelanto y extensión de las funciones de contraloría.

La Asociación Nacional de Contadores Públicos se organizó en noviembre, 1945. Uno de sus intereses es la presentación y aprobación de un programa legislativo. Defiende un programa valioso educativo y está constantemente tratando de elevar las normas.

Una sociedad fraternal nacional de contadores, Beta Alpha Psi, que cuenta con capítulos en varias universidades, concede la calidad de miembro a los estudiantes de contabilidad que muestran elevado aprovechamiento escolar.

Independencia del auditor. Los conceptos de independencia hoy en día son exigentes y las normas para juzgar la independencia, estrictas. A causa de la necesidad de independencia, se comentará la norma siguiente: *Norma N9 6.* En todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado,

el auditor o auditores deben conservar independencia de criterio.

(I.A.C.P.T.) **La base fundamental de la profesión de contaduría pública es la in-**

dependencia del auditor. El concepto de independencia tiene un doble sentido: 1) independencia es la adhesión a normas o reglas objetivas, que describen ciertas relaciones, según se expone en la. Reg2l)a. 13nd edpee lasnde *Reglasncia de Conducta Profesional* **del Instituto Americano,.y es un estado de criterio y una manifestación de ienitecreardaddeqhusecedreblarece:possarsie-**

sólo por causa específica, como, por ejemplo, j

exposición cdoisnjoptliebtre, —bien

v5i.oSlaiesitioninddeepelasndreegnIcasia oseadicsacoutsae nedrá perder su clientela.

rigurosas sanciones, es de la mayor importancia para fomentar la pendencia. Además de las *Reglas de Conducta Profesional,* el concepto (dependencia —particularmente de criterio— ha sido aún más reforpor la Comisión de Bolsa y Valores. Respecto a la independencia, la Comisión de Bolsa y Valores ha nado la Regla 2.01, que se copia a continuación:

REGLAMENTO S-X, REGLA 2.01: REQUISITOS PARA LOS CONTADORES

a Comisión no reconocerá a ninguna persona como contador público titulado no está debidamente registrado y con buena reputación como tal bajo las iyes del lugar de su residencia u oficina principal. La Comisión no reconocerá ninguna persona como contador público si no tiene buena reputación y tiene erecho a ejercer como tal bajo las leyes del lugar de su residencia u oficina rincipal. a Comisión no reconocerá como independiente a ningún contador público titutdo o contador público que no sea en realidad independiente. Por ejemplo, o se considerará a un contador independiente respecto a cualquier persona, a cualquier empresa afiliada con cualquier persona, en la que tenga un interés nanciero directo, o con la que esté, o estuvo durante el período en que fortuló el informe, relacionado como promotor, subscriptor de acciones o bonos, deicomisario con derecho a voto, director, funcionario o empleado. ara determinar si un contador es en realidad independiente respecto de una rnpresa registrada en particular, la Comisión prestará consideración apropiada todas las circunstancias relevantes, incluyendo evidencia que influya en todas las ilaciones entre el contador y esa empresa registrada, o cualquiera afiliada a la, que no se confine a las relaciones existentes en relación con la presentación e informe a la Comisión.

”Las *Reglas de ejercicio* de la Comisión colocan a este organismo en posición que le permite poner en vigor y hacer cumplir sus disposireglaMentarias respecto a los requisitos que deben llenar los conres que certifiquen los estados financieros presentados a la Comisión. Otros requisitos específicos adicionales que exige la Comisión de Bolsa Llores respecto a la independencia, se encuentran detallados en las coicaciones publicadas bajo su jurisdicción relativas a la Ley sobre Valores átiles de 1933, la Ley de Bolsas de Valores de 1934, *y la* Ley sobre pañias de Inversiones de 1944. Así, pues, la independencia no se basa solamente sobre la integridad t preparación de los estados financieros, sino en cualquier relación el contador y el cliente que en cualquier manera desvirtúe la indepenia objetiva del auditor. Puede interpretarse como falta de indeencia cualquiera de las siguientes situaciones: si el auditor posee un és en la negociación de su cliente, si desempeña el puesto de director litor, si tiene el cargo de fideicomisario con voto, si la exposición en nformes no es completa y apropiada, si subordina su opinión a la de lente, si está asociado con otro contador que posee un interés en *la*

iación de su cliente, si el cliente indemniza al contador contra

Conducta profesional. La reputación profesional de un auditor se basa en su competencia profesional, su criterio acertado, su honradez y su independencia, de la cual su honradez es una parte integral.

La conducta profesional ética de un contador se clasifica naturalmente en tres divisiones generales, que se traslapan en algunas de sus partes: las relaciones del auditor 1) con su cliente, 2) con otros contadores, y 3) con el público y con grupos especializados y comerciales.

Relaciones con el cliente. Respecto a las relaciones entre el auditor y su cliente, surge inmediatamente la cuestión de la clase de cliente de que se trata. En una empresa propiedad de una sola persona, ésta es el cliente, a menos que un acreedor o un comprador probable de la empresa solicite una auditoría. En el caso de una sociedad anónima, en que el auditor es nombrado por los accionistas o por el consejo de directores, la sociedad anónima como entidad legal evidentemente es el cliente; pero la responsabilidad del auditor se extiende hacia la gerencia y los accionistas. La relación existente entre un auditor y su cliente es a la vez legal y moral. El cliente podrá esperar con todo derecho el grado más alto de capacidad y experiencia profesionales, aplicadas en el cumplimiento competente de las actividades necesarias para practicar una auditoría. Cada auditoria es un contrato por medio del cual el auditor se compromete a dedicar toda su energía, a aceptar responsabilidad personal por su trabajo y a salvaguardar los intereses de su cliente en la medida de toda su capacidad.

El auditor no debe fomentar el antagonismo con los empleados del cliente que aparentemente no deseen cooperar con él; no debe considerar que los empleados del cliente son suyos. Debe conservar una actitud verdaderamente profesional mientras permanezca en las oficinas y fábricas del cliente; y estas recomendaciones no significan que no pueda ser humano. Debe conservar una reputación intachable de honradez.

Condiciones inesperadas son causas frecuentes de que un auditor se desvíe del método que originalmente se había trazado o que tenga que ejecutar trabajo en exceso del que había planeado al principio. Si el cliente no aprueba el trabajo adicional propuesto, el auditor ha salvado su responsabilidad —en cuanto al cliente se refiere— sobre cualquier perjuicio que puede sobrevenir por no haberse realizado el trabajo recomendado.

Honorarios contingentes. Las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Amercano de Contadores Públicos Titulados prohiben la prestación o el ofrecimiento de servicios con honorarios contingentes. Los honorarios contingentes son aquellos basados en los resultados de un fallo. Si los honorarios son contingentes, el juicio independiente del contador podrá verse influido por su esfuerzo personal de obtener una recompensa. La regla no tiene aplicación en los casos en que los tribunales u otras autoridades públicas determinan los honorarios.

auditor cama director A causa del riesgo de perder la indepen-

que sea su cliente. Además un miembro de una firma de contadores no debe formar parte de un consejo de directores de una sociedad anónima, si otro miembro de la firma practica una auditoría en la misma sociedad anónima. Uno de los deberes de un consejo de directores es la supervisión de la dirección de una compañía y un auditor hallaría extremadamente difícil conservar dos puntos de vista simultáneamente: uno de la dirección y otro como investigador independiente. La Comisión de Bolsa y Valores no acepta evidencia en el caso concreto de un auditor que sirve también como director de una empresa.

Con frecuencia los contadores públicos reciben solicitudes de organizaciones cívicas y filantrópicas —clubes, hospitales, asociaciones fraternales, y otras organizaciones que no persiguen en sus operaciones lucro de ninguna clase— para servir como auditor y como miembro del conse-

jo de directores. Cada caso individual en que se trate de una organización que no persiga lucro comercial debe considerarse de acuerdo con sus

méritos. Las opiniones difieren en cuanto a la propiedad de que un contador sirva simultáneamente en la misma organización como auditor y

como miembro del consejo de directores. Si un director auditor está estrechamente relacionado con la administración de los fondos de la organi-

zación, su posición es insostenible. Si el director auditor y los otros directores de una organización que no persiga lucro no tienen ingerencia algu-

na en los trabajos administrativos, numerosas personas creen que no existe ninguna objeción a que el auditor sirva en el consejo de directores. La

cuestión de la propiedad de servir con un carácter doble debe considerarse desde el punto de vista del auditor, la organización y la procedencia de los fondos de la organización. Sin tomar en cuenta la propiedad aparente del desempeño de dos puestos simultáneamente, el contador debe tener constantemente en cuenta el hecho de que está prestando dos servicios. Si los fondos de la organización proceden de subscripción pública —como, por ejemplo, una subscripción pública de beneficencia— el puesto de director auditor se apartaría ciertamente de una posición de independencia objetiva.

Responsabilidad del auditor hacia los accionistas. Cuando un auditor nombrado por el consejo de directores practica una auditoría en una sociedad anónima, esta entidad es el cliente en cuanto se refiere al contrato celebrado con el contador. Como se expuso anteriormente, el auditor es responsable ante los accionistas como propietarios de la compañía. La posición legal del auditor respecto a los accionistas evidentemente está situada —y este concepto se tratará con mayor amplitud más tarde en este capítulo— en

un área indeterminada situada entre el cliente y el público, pero cercana al público en cuanto se refiere a la responsabilidad legal. Si el auditor es culpable de negligencia que pueda interpretarse como fraude en perjuicio de terceras personas, el contador podrá ser acusado de daños y

amnleado neriniring mr lns arrinniqtas Aun rnandca_d

———-’— —-

Responsabilidad en los estados financieros. Los estados financieros son del cliente, puesto que están preparados con sus datos. El auditor es responsable en la determinación de la exactitud de los datos en la contabilidad de acuerdo con su preparación, de la forma y manera inequívoca de presentarlos y de su dictamen sobre los estados. Si el auditor es culpable de negligencia, es responsable por este concepto ante el cliente y por los estados financieros inadecuados resultantes. De esta manera, la responsabilidad corresponde en parte a la gerencia y en parte al auditor. Si el auditor no presenta —o no puede presentar— un dictamen, asume únicamente la responsabilidad de explicar la razón en que se basa para no presentar un dictamen.

La Comisión de Bolsa y Valores sostiene que la responsabilidad fundamental sobre la exactitud de los informes financieros que recibe, corresponde a la gerencia de la empresa y no al auditor; el cliente, por tanto, debe comprender que el contador no asume las responsabilidades de la gerencia, sino que actúa como investigador de la contabilidad del cliente.

Naturaleza confidencial de los informes. Los asuntos comerciales del cliente deben ser inviolables; de otra forma, el cliente justificadamente podrá despedir al auditor. El auditor debe esperar que el cliente presente evidencia razonable para poder formular conclusiones acertadas.

Al terminar una auditoría, el cliente recibe un informe que comprenderá los estados financieros, comentarios sobre la auditoría y el dictamen del auditor o una exposición de las razones que expliquen por qué no puede presentar un dictamen. Todos los datos contenidos en el informe son estrictamente confidenciales. El informe debe presentarse únicamente al cliente. En los Capítulos II y XXVIII se trata ampliamente de los informes y su contenido.

Relaciones con otros contadores. En las relaciones del auditor con otros contadores debe prevalecer un trato sincero y honorable. Debe evitarse escrupulosamente toda crítica personal de otros contadores. La responsabilidad en general del auditor hacia otros contadores es de naturaleza moral.

Los jóvenes de ambos sexos que practican la contaduría pública tienen derecho a una

oportunidad de perfeccionarse profesionalmente. La Regla 8 de las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados les concede esta oportunidad respecto al empleo y relaciones con otros contadores. Actualmente, numerosas firmas de contadores ofrecen a su joven personal administrativo oportunidades educativas; los programas de estudios para el personal benefician no solamente al individuo sino también a toda la profesión de contadores.

Licitación de competencia. La Regla 14 de las *Reglas de Conducta Profesional* prohibe licitar en forma de competencia, si la licitación viola cualquier regla de una sociedad reconocida de contadores públicos titulados o del consejo de contadores del Estado o territorio.

sociedades estatales han promulgado reglas prohibiendo, esta clase de licitación. La eliminación de esta costumbre no se ha interpretado como el establecimiento :.de precios ,fijos entre todos los contadores; cada prof e-

sional puede fijar sus honorarios de acuerdo con sus deseos. Es posible **que** un cliente en perspectiva llame a un auditor sin informarle que ha citado también a otros contadores; en estos casos, los contadores no podrán razonablemente ser acusados de licitar en competencia, pero todos podrán retirarse tan pronto como sepan que el cliente está interesado únicamente en obtener el precio más bajo. Frecuentemente se presenta un caso de licitación informativa cuando solicita un cliente que un contador iguale los honorarios más bajos que le han ofrecido.

Con frecuencia se le pide a un contador que presente **una** estimación preliminar del costo de un trabajo profesional. Algunas veces estos trabajos se aceptan con un entendimiento de que los honorarios no excederán de una cifra máxima. Cuando se solicita una estimación preliminar, el contador podrá replicar que sus honorarios se basan en una tarifa diaria de cifras fijas por el trabajo de los socios, jefes, ayudantes **y otro** penonal de la firma que en su opinión será necesario para cumplir con el compromiso en un número aproximado determinado de días de acuerdo con los requisitos profesionales que se contraigan.

Relaciones con el público y otras personas interesadas. Las responsabilidades éticas y morales del auditor hacia- el público ajeno. a la profesión deben ser de tal naturaleza que este último,:o un sector -de la comunidad comercial, no reciba una impresión errónea sobre la situación de una, empresa a través de un informe de auditoría o de los estados financieros publ.cados. Si un auditor no salvaguarda su responsabilidad moral hacia el público, perderá pronto su buena reputación. Si no salvaguarda sus responsabilidades legales, podrá incurrir en riesgos judiciales.

El auditor no debe tener parte en los intereses financieros en una cantidad de consideración en una empresa bajo escrutinio; con objeto de alcanzar los mejores y más imparciales resultados, deberá tener el carácter de persona externa independiente y desinteresada. El auditor no deberá aprovechar los informes obtenidos en una auditoría, comunicándolos a otras personas para permitirles lucrar con ellos. Estos actos constituyen violaciones de la responsabilidad ética y moral debida al cliente y al público. El auditor no es un asegurador ni un fiador; pero si trabaja con el cuidado, diligencia y habilidad razonables normalmente en un profesional, proporciona al público cuanto es de esperarse en general de un criterio profesional acertado. A medida que se ensancha el campo de la contabi-

lidad, el contador debe estar preparado para aceptar y cumplir con las

nuevas responsabilidades que el público espera de él.

Si es posible, es de desear que el auditor esté presente cuando

discute su informe con los banqueros del cliente; en numerosos casos, un

ETIGA, PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

67

Las autoridades fiscales locales, estatales y federales comSsmente tratan con el auditor en el curso normal de sus operaciones y en las conferencias subsecuentes a sus exámenes.

SECCION II: RESPONSABILIDAD LEGAL

Responsabilidad legal del contador público. La norma siguiente que se comentará aparece a continuación:

Norma N9 7. Debe concederse el cuidado profesional debido a la práctica

del examen y a la preparación del informe. (I.A.C.P.T.)

Las responsabilidades legales del contador público aumentan constantemente y se están definiendo con claridad. La posibilidad de error y la responsabilidad resultante significan mayor peligro para los intereses y reputación del contador público que para cualquiera otra clase profesional. Los tribunales británicos y canadienses han sido mucho menos severos que los tribunales de los Estados Unidos en su interpretación de la responsabilidad de un contador y han sostenido el concepto de que el conr trato entre el auditor y su cliente es de naturaleza confidencial. Naturalmente, la profesión de contadores como entidad, se da cuenta de que los delitos cometidos por un individuo deben ser castigados; la profesión no trata en manera alguna de escudar al culpable. Pero la profesión de contadores está interesada también en :proteger a sus miembros de las acusaciones injustificadas de negligencia, fraude e incumplimiento de contrato. Las acusaciones injustificadas proceden generalmente de alguna persona que tiene ’conocimientos insuficientes y sufrió pérdidas en sus inversiones basándose en un estado contable que por carecer de competencia adecuada no pudo comprender. El auditor capaz y honrado debe emprender actos de protección para fijar los derechos que normalmente se conceden aun profesional. El auditor competente gustosamente acepta toda la responsabilidad por sus actos; pero no debe aceptar el asumir las responsabilidades de la gerencia, pues es un regulador de los actos de la gerencia y no una parte de ella.

Bajo las leyes existentes, la responsabilidad de un contador puede dividirse en cuatro partes: 1) responsabilidad por incumplimiento de contrato, 2) responsabilidad por negligencia, 3) responsabilidad por fraude, y 4) responsabilidad de acuerdo con la Ley Federal sobre Valores Bursátiles y la Ley sobre Bolsas de Valores. En la lectura del texto que sigue, debe recordarse que las líneas de demarcación entre las cuatro divisiones podrán ser imprecisas y nebulosas; una división frecuentemente se funde y traslapa en la otra.

Responsabilidad por incumplimiento de contrato. Bajo la legislación general aplicable a los contratos, existe responsabilidad hacia un cliente si el auditor no cumple su cometido. Si el elemento del contrato entre un

Responsabilidad por negligencia y fraude. Negligencia es la falta de

cumplimiento de actos que una persona razonable y cuidadosa habría efectuado ordinariamente en circunstancias similares, o es la ejecución de un acto que una persona razonable y cuidadosa no hubiera ejecutado en circunstancias similares. El auditor profesional se presenta como un experto conocedor de contabilidad pública. La ignorancia de sus deberes no constituye una defensa de sus actos; no se debe pretender tener conocimientos cuando se carece de ellos. El auditor debe ejercer el mismo grado de prudente destreza que es de esperarse en cualquier otro profesional. No se espera que posea una *superdestreza,* sino simplemente la de un profesional competente. Ocasionalmente se presentan dificultades porque lo que representa falta de destreza en un caso podrá no tener trascendencia en otro caso. El auditor debe descubrir si los documentos financieros representan situaciones reales y no limitarse a determinar si son matemáticamente exactos. Tiene obligación legal de mostrar la situación exacta y verdadera en cuanto sea posible con el ejercicio de una capacidad progesional razonable. No incurre necesariamente en responsabilidad legal si hace uso de una capacidad razonable y, sin embargo, no expone las condiciones reales; en una acción judicial, el contador debe convencer al tribunal de que ha actuado con una capacidad razonable.

Generalmente la responsabilidad por negligencia está limitada al cliente con quien el auditor tiene un contrato; sin embargo, bajo la Ley de Valores Bursátiles, que se discutirá más adelante, es posible ser responsable de negligencia hacia terceras personas; normalmente, los accionistas. Los fines de una auditoría y la extensión de sus procedimientos podrán limitar o extender la obligación contractual existente entre el auditor y el cliente y ayudar de esta manera a fijar el grado de responsabilidad Para ser responsable de negligencia ordinaria bajo un contrato, el auditor 1) debe estar obligado a prestar un servicio al cliente demandante, 2) debe haber violado o no cumplido esa obligación, 3) debe haber causado un perjuicio al demandante como resultado directo de negligencia, o 4) debe haber causado el perjuicio no prestando atención a la negligencia cooperante de parte del cliente. La negligencia cooperante no es defensa si no ha contribuido a las omisiones del contador en su trabajo y en su informe.

En los párrafos precedentes se ha interpretado la negligencia como negligencia *ordinaria;* el auditor habitualmente es responsable únicamente ante su cliente por negligencia ordinaria. Sin embargo, si la negligencia es *grave,* podrá considerarse como *fraude técnico* o *implícito.* En el fraude hay engaño; en la negligencia no lo hay. En el caso de Ultramares *(Ultramares Corporation vs. Touche,* 74 A.L.R. 1139; 255 N.Y. 170; 174 N.E. 441), el Juez Cardozo, ya fallecido, formuló el concepto de que la negligencia grave constituía un fraude técnico o implícito; y en caso de fraude,

nocidas del contador y a las cuales no haya visto nunca. Evidentemente, en caso de que sea posible demostrar al tribunal a su satisfacción que hubo engaño en la exposición de un hecho esencial, u omisión de un hecho esencial, y que una tercera persona sufrió daños a causa de este engaño u omisión, el auditor es responsable ante estas terceras personas; cualquiera que sea su competencia, cuidado y cautela profesionales. De esta forma un error inexcusable constituye negligencia hacia el cliente; y puede interpretarse como fraude hacia las terceras personas perjudicadas. En el caso de Ultramares, el tribunal falló que la prueba y muestreo habían sido adecuados pero que el no haber descubierto valores a cobrar ficticios, inventarios inflados y errores en las cuentas por pagar y el no haber descubierto que los mismos valores a cobrar estaban pignorados en varios bancos, constituía negligencia y que el jurado debería decidir si el delito era de negligencia ordinaria o de negligencia grave equivalente a fraude.

Uno de los casos más recientes es el de la *Commercial Investment Trust Financial Corporation vs.* ***P.*** *W. R. Glover y otros,* en el cual C.I.T. hizo préstamos a la Manufacturers Trading Corporation. O.I.T. se basó en el informe de los contadores públicos titulados del examen de la contabilidad de la Manufacturen Trading Corporation para conceder y continuar concediendo préstamos a la compañía nombrada en último término. C.I.T. no era cliente de los contadores públicos titulados que hicieron el examen, sino un acreedor del cliente de ellos. C.I.T. sostuvo que los valo.. res a cobrar de la Manufacturen Trading Corporation carecían de valor y eran incobrables, o no existían; que la garantía colateral necesaria no existía o era insuficiente para cubrir los préstamos; y que la reserva para deudas incobrables era insuficiente. El demandante, C.I.T., trató de probar que las manifestaciones en los informes de auditoría de los contadores del acusado eran falsas y engañosas en grado importante. Los contadores del acusado alegaron haber presentado una renuncia de dictamen sobre los valores a cobrar y la garantía colateral básica, que apareció en el informe de auditoría. En caso de que el demandante hubiera ganado el juicio, el efecto del caso podría haber sido una ampliación del concepto formulado en el caso de Ultramares —responsabilidad a terceras personas en caso de fraude—, a responsabilidad a terceras personas por simple negligencia. El demandante no probó que hubiera habido negligencia ordinaria a satisfacción de los tribunales. El fallo del tribunal inferior en favor de los acusados fue ratificado por el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos. El Tribunal de Apelaciones expuso en su fallo que ”no creemos que debemos de tratar de ir más allá de las normas comerciales, en la forma que se reflejan en los fallos judiciales recientes”. Evidentemente, se referían al caso de Ultramares y al de *O’Connor vs. Ludlam.* El caso se considera de la mayor importancia para la profesión contable.

Varios meses después del veredicto en el caso del C.I.T., se vio el caso de *The First National Bank and Trust Comhany of South Bend vs. Small*

una votación de once a uno, falló en favor del demandante. Los informes de auditoría eran iguales que en el caso del C.I.T. Así, pues, el concepto de negligencia es todavía confuso.

Aun cuando actualmente el auditor es responsable únicamente • ante su cliente en casos de negligencia ordinaria, es imposible predecir si los tribunales puedan decidir si aun la negligencia ordinaria concederá el derecho de demanda judicial a terceras personas, en la forma en que existe este privilegio en la Ley de Valores Bursátiles. El caso de Ultramares, el caso de *Lazurence vs. Fox* y otros casos recientes han reducido el área entre negligencia y fraude y han sido causa de que sea mucho más fácil probar el fraude. Si éste se prueba, el carácter confidencial del contrato no puede alegarse como defensa en el juicio. Hay jurisprudencia sentada en que el comprador de un artículo demandó y ganó el pleito entablado directamente en contra del fabricante por daños y perjuicios causados por defectuosa fabricación, aun cuando el comprador había adquirido el producto con un comerciante al menudeo. Una ligera extensión, aplicando estos casos al campo de la contaduría pública, pondría a un auditor en una situación de responsabilidad más directa ante terceras personas en casos en que los tribunales pudieran considerar como de negligencia ordinaria. En el caso de la State Street Trust Company (278 N.Y. 104) , que finalmente se transó extrajudicialmente, un tribunal dictaminó que el contador era directamente responsable ante terceras personas que. confiaron en las declaraciones del contador, aun sin haber probado negligencia grave equivalente a fraude; como se estableció en el caso de Ultramares. En el caso de la State Street Trust Company, el demandante había hecho préstamos al cliente del contador antes de recibir los informes de este último.

Actualmente, si el error es de criterio sin que vaya acompañado de negligencia, no se imponen sanciones.

Para que pueda probarse el fraude que no tenga su origen en negligencia grave, debe haber intención fraudulenta. El auditor podrá ser responsable de fraude: 1) si es culpable de haber hecho una declaración que se sepa es falsa, o sin base razonable para creerla cierta, o con absoluto desprecio de la verdad, con intención de que otra persona actúe de acuerdo con ella; 2) si esa persona actúa de acuerdo con ella, y 3) si el acto causa perjuicios a la persona actora. No incurre el auditor en responsabilidad legal si el cliente fija restricciones que tienen el efecto de no permitir que el auditor exponga el fraude, pero sí revela en su informe

estas restricciones; para evitar responsabilidades deben exponerse las sos-

pechas de que haya fraude. El auditor no es responsable de los planes

fraudulentos cuidadosamente trazados en caso de que con habilidad

nable no fuera posible descubrirlos. Las equivocaciones no intenciom

de naturaleza intranscendente y los errores de criterio no causan resi

puedan haber evitado la obtención de datos esenciales. Debe informar sobre cualquier variación de la práctica profesional reconocida.

Los informes de contabilidad y los estados financieros frecuentemente llegan a manos de terceras personas cuando la intención original fue de que los datos que contienen no fueran aprovechados por estas personas. No puede negarse el hecho de que en ciertas auditorías pequeñas, no se siguen todos los procedimientos de auditoría, en razón de que no todos los procedimientos se consideran necesarios y porque *en esa fecha* no existían terceras personas. Más adelante aparece una tercera persona. Numerosas terceras personas carecen de preparación técnica, pero reclaman daños y perjuicios a causa de haber dado fe al dictamen del auditor. En estos casos, en su informe, 1) el auditor debe indicar claramente los procedimientos normales omitidos; 2) debe exponer claramente sus razones para explicar esta omisión; 3) debe limitar su informe a una exposición de sus conclusiones, y 4) no debe expresar su opinión de que los estados financieros presentan imparcialmente la situación de la compañía y el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Uno de los procedimientos judiciales más infames usados ocasionalmente contra la profesión de contadores —y uno que con toda justicia es condenado por cualquier persona imparcial profesional o ajena a la profesión— es el chantaje. El fin que persigue el demandante en un litigio de esta naturaleza es la extorsión de dinero al contador, forzándole a comprar la supresión de publicidad de actos de los cuales no es culpable. El procedimiento seguido en el litigio de chantaje es el siguiente: Podrá haberse declarado la suspensión de pagos en una emisión de bonos y podrá seguirse un proceso de declaración de quiebra. Se obtienen copias de los informes del contador emitidos antes de la suspensión de pagos de los bonos o de la declaración de quiebra. Se presentan *'expertos* que harán declaraciones falsas acerca de los informes, afirmando que el contador independiente fue culpable de negligencia o fraude. El testigo *experto* no está en peligro de perjurio, pues presenta su declaración como opinión personal y rara vez se condena a una persona por declarar de acuerdo con su opinión personal.

A continuación se presentán para su estudio algunos casos jurídicos en forma resumida.

CASO 1. Se acusó a los auditores al servicio de A del delito de negligencia, porque no descubrieron el desfalco cometido durante un largo período de tiempo por *un* funcionario de A. La auditoría fue del tipo acostumbrado. El contador había sugerido cambios en el control interno de A; las sugestiones no fueron atendidas por A. Los auditores entablaron una reconvención judicial contra A para cobrar los honorarios por la auditoría celebrada, durante la cual se descubrió el desfalco. El tribunal falló que si una auditoría es de la clase que utiliza la prueba y el muestreo y no es

rrepresenta un paso definitivo para forzar a la gerencia a que asuma responsabilidades que legítimamente le corresponden. CASO 2. Los auditores empleados por **B** fueron demandados por la

ompañía afianzadora de B, por no haber descubierto los desfalcos de un empleado de la compañía afianzada **B.** El contrato de auditoría no estipulaba la práctica de una auditoría detallada. El tribunal indicó que una auditoría limitada es muy diferente de una auditoría detallada y falló en favor de los auditores.

CASO 3. Los auditores empleados por C fueron demandados por una ercera persona que había concedido un préstamo a C basándose en los lestados certificados por los auditores. Esta tercera persona acusó a los auIditores de negligencia y fraude, afirmando que los auditores debían haber descubierto los inventarios inflados y la pignoración de las mismas ¡cuentas por cobrar en varios bancos simultáneamente. El litigio ascendía

a una suma en exceso de un millón de dólares; finalmente, se transó en

la tercera parte de la demanda original.

CASO 4. Los auditores no compararon los recibos de los impuestos

con los cheques que, según indicaciones, había expedido en pago de ciertos

impuestos D, el cliente. Los pagos de impuestos eran ficticios. D acusó a

los auditores de negligencia en relación con los cheques ficticios y también por no haber descubierto malos manejos en la nómina. La demanda que ascendió a casi $200,000 se transó en $24,000.

CASO 5. Se acusó a los auditores de negligencia por no haber descubierto un desfalco cometido sumando mal las columnas del diario. E, el cliente, obtuvo un fallo favorable, que fue revocado en apelación. Aun cuando los auditores ganaron finalmente el litigio, los costos de defensoría y apelación fueron considerables.

CASO 6. Los auditores empleados por F fueron demandados por la compañía afianzadora de F por no haber descubierto el desfalco logrado la expedición y circulación de cheques en descubierto y otros malos manejos. Se acusó a los auditores de violación de contrato, violación de garantía, fraude y negligencia. El tribunal inferior falló en favor de los auditores; al apelar se revocó el veredicto. En el curso de un nuevo juicio, el caso se transó por una suma que ascendió casi a $300,000.

CASO 7. Los accionistas de la Compañía G demandaron a los directores y auditores de la compañía. Se demandó a los directores por la realización de ciertas transacciones con las acciones entre la Compañía G y la Compañía Y, subsidiaria de la primera; se acusó á los auditores de negligencia y fraude por no haber expuesto estas transacciones entre las

compañías. El caso fue sobreseído, pero los auditores tuvieron que pagar costosos honorarios judiciales.

CASO 8. **H,** el cliente, acusó a los auditores de negligencia, deman-

dándolos por $1,000,000 porque no habían descubierto los desfalcos de los

CASO 9. Terceras partes agraviadas demandaron a los auditores de **J** por no haber investigado el valor de los bienes legítimos garantes de las hipotecas en posesión de J. Los auditores ganaron el litigio en **los tribunales** inferiores y en el de apelación, pero sus gastos judiciales **de defensoría en** los numerosos casos excedieron de $250,000. Este caso evidentemente releva al auditor del papel de valuador de bienes, dentro de **los** limites y circunstancias del caso.

CAso 10. Los auditores, empleados por los concejales del condado, fueron demandados por una compañía de fianzas, bajo la teoría de subrogación, alegando que a causa de su negligencia se habían sufrido pérdidas por el desfalco de un empleado en la oficina de los concejales del condado. El tribunal inferior y la Suprema Corte del Estado fallaron en favor de **los** auditores. El lenguaje jurídico empleado en el dictamen de este caso es alentador y el caso tiende a moderar algunos de los rigurosos veredictos en otros casos. El tribunal indicó que:

Ninguna auditoría es capaz de impedit el robo; simplemente lo expone o descubre...

En general este tribunal opina que los auditores prestaron atención considerable a los intereses del condado. Hallaron que la oficina del tesorero trabajaba mal desde el punto de vista de eficiencia y tuvieron que dedicar a su examen considerable tiempo extraordinario que realmente no tenían obligación de emplear, para poner en orden la contabilidad a causa del mal estado en que estaba por culpa de **estos** empleados ineficientes. Este fue trabajo que probablemente no habían planeado hacer, que iban a tener que servir de niñeras de un grupo de ineficientes empleados **públicos,** pero sí lo hicieron; y cuando encontraron que ahí había un empleado que tenía mala reputación, que había estado ahí solamente dos o tres semanas, inmediatamente lo pusieron en conocimiento de los concejales del condado...

Responsabilidad bajo las leyes federales de valores bursátiles. Además de adherirse a las reglas de conducta profesional de los códigos estatales y de las sociedades profesionales, los contadores que formulan dictámenes sobre estados financieros de compañías cuyos valores bursátiles están registrados en la Comisión de Bolsa y Valores, deben pasar las pruebas de independencia establecidas por la Comisión.

Las diferentes leyes que conceden a la Comisión de Bolsa y Valores autoridad en la emisión de valores bursátiles y en las transacciones de los valores de las compañías registradas, conceden a la Comisión la facultad de exigir la certificación de los estados financieros que recibe para su archivo. La Regla 11 de las reglas de práctica de la Comisión de Bolsa *y* Valores expresa lo siguiente:

e) La Comisión podrá descalificar y negar, temporal o permanentemente, el privi-

legio de presentarse o ejercer ante ella en cualquier forma a cualquier persona que, después de investigada, encuentre la Comisión que: 1) No posee las cualidades requeridas para representar a otros; o 2) Que le falta carácter o integridad o que haya tenido una conducta profesional

impropia o inmoral.

 e Escrituras en Fideicomiso de 1939, la Ley de Consejerds de Inversio-

es de 1940, y la Ley de Compañías de Inversiones de 1944, ha logrado ás para fijar en forma clara y definida la responsabilidad de un contaL

or público, que lo que ha conseguido la legislación común.

Esencialmente, la Ley de Valores Bursátiles de 1933 es una ley apli-

able a la exposición. Determina la exposición de datos e informes pertilentes de los negocios y valores bursátiles de una compañía regístrame. :fas datos e informes deben estar a disposición de los inversionistas en lotencia para ayudarles a decidir la conveniencia de adquirir valores burátiles de la compañía. La Ley tiene por objeto evitar falsedades, engaños

fraudes en la venta de valores bursátiles. La Comisión no tiene que

uzgar el mérito de estos valores, y ni aprueba ni desaprueba su oferta.

La Ley de Valores Bursátiles de 1933 dispone que los estados finan-

'eros que han de presentarse a la Comisión deben estar certificados por

contador público o por un contador público titulado independientes. ..s

disposiciones sobre la independencia son rígidas.

EJEMPLO. La CVB sostiene que un contador público titulado que ha prestado algún servicio a un cliente, como hacer los asientos de sus transacciones en el diario, no es en realidad independiente. Su dictamen sobre los estados financieros en estos casos no será aceptado por la CVB. La Comisión afirma que estas actividades colocan al contador en la categoría de un empleado del cliente. (Los actos del contador, en este caso, no violan las reglas de conducta profesional del Instituto.)

La Ley de Valores Bursátiles ha hecho al contador responsable ante .erceras personas inversionistas no solamente por fraude, sino también por ma falsedad que, aun cuando inocente, haya sido causada por negligenfia. Uno de los requisitos principales cuyo cumplimiento exige la Ley de Valores Bursátiles es la presentación de un estado de registro ante la Cónisión antes de la emisión para su venta en el comercio interestatal de los valores bursátiles, si la emisión excede de una cantidad fija. En el estado le registro se exigen detalles minuciosos, incluso una relación completa de a historia económica de la compañía registrante. En el caso de que un :untador haya "preparado o certificado" los estados financieros de la com>afila registrante, es necesario su consentimiento por escrito para usar su sombre en relación con estos estados; en este caso el contador podrá tener esponsabilidad civil. Si los estados presentados no están preparados de cuerdo con los principios de contabilidad reconocidos, la Comisión pres.

ame que son engañosos o inexactos, aun cuando lleven notas aclara

[e pie de página y el dictamen del contador esté modificado con salved

Después de la presentación del estado de registro, pasan veinte

ntes que entren en vigor los derechos y obligaciones de la ley.

e la fecha en que el estado entre en vigor, un comprador de los valores

compañía puede demandar al contador que lo certificó, acusón

le &ISM-12d en

ETICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

75

Después

de

dolo

_ t

Si el demandante adquirió los valores bursátiles un aíío después de la fecha de registro y después de haberse publicado estados financieros más recientes que pudo consultar, debe probar que la pérdida fue causada por la falsedad en los estados presentados para registro.

La defensa del contador contra una acción judicial de esta índole es la siguiente: 1) prueba de que los estados financieros presentados a la Comisión no eran copias exactas de los estados preparados ror el contador; 2) prueba de que, antes de la fecha de registro, el contador dio aviso por escrito a la Comisión de que no sería responsable de los estados financieros presentados con el estado de registro; 3) prueba de que los estados eran exactos y verídicos y de que no había en ellos ninguna omisión o falsedad; 4) prueba de que los estados financieros se usaron con los estados de registro sin conocimiento del contador y que éste, al saber el uso que se les había dado, dio aviso público de la situación y notificó también a la Comisión el retiro de su autorización en cuanto a la exactitud de los estados; 5) prueba de que el inversionista deraandante poseía conocimiento de las inexactitudes en, losa estados en, la fecha en que adquirió los valores bursátiles; 6) prueba de que la pérdida del inversionista obedeció a otras razones y no al error del contador; 7) prueba de que el contador obró de buena fe de conformidad con las reglas de la Comisión; 8) prueba de que el contador tuvo que depender de un técnico experto en alguna fase de

los estados financieros y de que el contador no tenía razón para dudar de la exactitud de las cifras del técnico; 9) prueba de que la demanda del querellante fue presentada tres arios después de la fecha en que los valores bursátiles fueron ofrecidos al público de acuerdo con la ley, y 10) prueba de que la demanda del actor fue presentada un año después de -la fecha en que tuvo conocimiento de la falsedad del contador.

De acuerdo con la ley, el fallo en favor del demandante se limita a la diferencia entre el precio pagado por los valores bursátiles, que no exceda del precio de oferta al público, y 1) el valor en la fecha en que se presentó la demanda, o 2) el precio a que el querellante vendió los valores bursátiles antes de entablar la demanda, o 3) el precio a que el actor vendió los valores bursátiles después de haber entablado la demanda, pero antes del fallo.

El peso de la prueba descansa en el contador y debe defenderse en todos los litigios que entablen contra él los tenedores descontentos de valores bursátiles. La responsabilidad del contador va vinculada también a los folletos publicados para anunciar una venta de valores bursátiles, de la misma manera que a los estados de registro.

La Ley de Bolsas de Valores de 1934 regula el registro de las bolsas de valores, los valores inscritos en las bolsas y las operaciones de los corredores con valores bursátiles. Los fines generales de la Ley de Bolsas de Valores son proteger al público inversionista reduciendo la especulación, evitar las manipulaciones de los precios de los valores y revisar los infor-

los estados financieros de un registrante; más bien la Comisión lo conera un experto que ofrece un dictamen.

La Ley de Bolsas de Valores no requiere que el contador público

'dependiente dé su consentimiento para usar su nombre. Sin embargo,

contador es responsable de los estados engañosos.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

Consúltese la Regla 5 de las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, en la página 54. La regla se refiere a la presentación de un dictamen y trata de los actos deshonrosos. Prepárese una lista de casos imaginarios —un caso para cada inciso desde el a) hasta el e)— que constituirían actos deshonrosos. La Regla 9 de las *Reglas de Conducta Profesional* prohibe los honorarios contingentes excepto en casos determinados. ¿Qué justificación tiene esta regla? Un contador público titulado celebra un convenio con un cliente en el sentido de que los honorarios de auditoría serán contingentes al número de días necesarios para completar el trabajo. a) ¿Cuál es la esencia de la regla de conducta profesional que trata de los honorarios contingentes? *b) ¿Cuáles* son las razones de esta regla? c) ¿Puede pensarse que el auditor violó la regla? En cada uno de los casos siguientes aclárese si es de creerse que la acción propuesta pueda considerarse propia o impropia de acuerdo con las *Reglas de Conducta Profesional* del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados. Justifíquense las decisiones. *a)* Una firma de contadores públicos titulados está considerando la convenien-

cia de usar un servicio externo de correspondencia para manejar las ratificaciones de las cuentas por cobrar de los clientes sobre cuyos atados financieros la firma debe dictaminar. El servicio de correspondencia enviaría las solicitudes, recibiría las respuestas, sacaría éstas de sus sobres correspondientes y las enviaría a los contadores. *b)* Un contador público titulado que pertenece ahora al personal de una firma

de contadores públicos titulados, pero desea establecerse por cuenta propia en la práctica de la contaduría pública, proyecta mandar notificaciones de su establecimiento a los clientes de la firma por quien ahora trabaja, así como también a sus amigos y conocidos. Algunos de los clientes mencionados han indicado que les agradaría que él continuara supervisando su trabajo; no conocen todavía su decisión de establecerse por cuenta propia. *c)* Un contador público titulado, al traspasar toda su clientela a otro profe-

sional titulado, tiene el propósito de entregarle todos sus papeles de trabajo y correspondencia comercial. *d)* Un C.P.T. planea iniciar negociaciones con un contador que actualmente

está empleado en otra firma de contadores públicos con objeto de persuadirlo a que trabaje con él.

(I.A.C.P.T.) Elíjase al azar un Estado de los Estados Unidos y detállense los requisitos necesarios en un candidato a examen para obtener el título de C.P.T. ¿Qué se quiere dar a entender por ”independencia del auditor”? Un nuevo cliente ha solicitado una auditoría. El auditor encargado de practi-

los pase al diario general y prepare estados financieros. ¿Qué postura adoptarla el auditor? **8.** Un contador tiene interés financiero en la negociación de un cliente. Discú-

tanse las condiciones bajo las cuales sería propio e impropio, respectivamente, que el contador exprese su opinión en los estados financieros de la negociación de su cliente. 9. Enumérense cuatro circunstancias en que un contador público titulado, al

expresar su opinión en los estados financieros como resultado de una auditoría, pueda haber actuado en una forma deshonrosa para la profesión. 10. ¿Qué relación debe existir entre el auditor y el personal de su cliente? 11. ¿Cuál debe ser la relación que el auditor mantenga con a) otros contadores,

b) con el público, y ***c)*** con el cliente? 12. El auditor de una sociedad anónima, a la que sirve como diente, recibe una

solicitud de firmar los estados publicados de utilidades anticipadas. ¿Qué postura adoptaría hacia esta petición? ¿En qué razones apoyaría su respuesta? **13. ¿Qué** responsabilidades legales tiene un contador público respecto al trabajo

que realiza como auditor profesional? Ofrézcanse explicarinnec **14.** Frecuentemente un contador solicita de su cliente que le proporcione certifi-

cados de a) cantidades, avalúo y condición del inventario; 6) partidas de pasivo, especialmente respecto a su contenido; c) valores a cobrar, especialmente en relación con su cobrabilidad, y ***d)*** capital activo, particularmente cuando se usan en las cuentas cifras de avalúo.

¿En qué medida podrá un contador usar estos certificados como salvaguardia contra acusaciones de negligencia y asumir al mismo tiempo completa responsabilidad en el trabajo contratado? 15. Durante la primera auditoría de una sociedad ***de*** personas se descubrió **que** los

bienes legítimos usados por la sociedad estaban a nombre de uno de los socios únicamente. ¿Qué posición debe adoptar el auditor? 16. Los hechos descubiertos en el curso de una auditoría se consideran secretos

profesionales. Enumérense las condiciones en que podría abrogarse el sigilo. 17. Durante

el curso del examen de los estados financieros anuales publicados que

acompañan el informe anual a los accionistas, el auditor externo halla que la depreciación cargada contra los ingresos difiere de la depreciación deducida en las declaraciones para el impuesto federal sobre la renta. ¿Qué curso de conducta debe seguir el auditor externo? **18.** Bertt, Inc., un cliente, está adeudado con el First National Bank, donde depo-

sita normalmente sus fondos y donde obtiene también habitualmente préstamos. Bertt, Inc., presenta una copia del informe anual de auditoría al banco. El banco solicita mayores informes del contador externo que practicó la auditoría. Detállese la conducta que seguiría el auditor externo, aduciendo razones. 19. El auditor de la Boone Company terminó su examen de la contabilidad de la

compañía, preparando luego las declaraciones para el impuesto federal sobre ***la*** renta. Cometió un error aritmético en la preparación de las declaraciones. Varios meses después, el Servicio de Rentas Internas notificó a la Boone Company el error cometido y aumentó los impuestos **en** $550. ¿Qué posición adoptaría el auditor? 20. El auditor de la Blue Rock Company debe considerar la situación siguiente: El

señor Johnston, uno de los miembros del consejo de directores, es propietario de todas las acciones de capital de la Turner Company, en la cual practica la auditoría el mismo auditor. La Blue Rock Company compra todas sus materias. primas a la Turner Company. Johnston es el único miembro del consejo de la Blue Rock Company que sabe que el mismo auditor hace las auditorías de la Turner Company. En el informe del examen del auditor de la Blue Rock

)RIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

epárense los asientos de diario y explíquese detalladamente la forma en lebe contabilizarse la transacción en los libros del cliente y en los libros sclitor: n caso de que las acciones acabasen de salir a lacirculación. n caso de que hubiesen sido nuevamente adquiridas por la compañía y mservadas como acciones de tesorería. ¿Existen consideraciones de índole oral aplicables en el convenio que- se acaba -de mencionar? Company compró $10,000 en mercancía de la B Company. A causa de -ror en un punto decimal, la B Company facturó a la A Company en una de $1.000. La A Company contabilizó la compra en $1,000 y envió un se por esta cantidad a la B Company. No se recibió ninguna objeción de la >mpany. Durante la auditoría anual dé la A Company, el auditor externo ibrió el error, que reconoció la compañía pero se negó a corregir, explio que no tenía interés alguno en llevar la contabilidad de la B Company. echa posterior, el mismo auditor fue llamado para practicar una auditoría libros de la B Company; recordando el incidente, investigó.y encontró la B Company había asentado el valor a cobrar en $11000 y había aceptado legue de la A Company en pago total. — Qué línea de conducta deberá seguir el contador en cada una de las dos torías? nse las contestaciones a las preguntas siguientes en las *Reglas de Conducta esional* adoptadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titus para la reglamentación de sus miembros. Supóngase que cada uno de los adores en los casos mencionados a continuación es un C.P.T. y está sujeto s reglas del Instituto. En cada caso;.adúzrase una razón en apoyo de la lusión presentada. -lenson, vecino de White Park, California, es accionista y tesorero de la N.P.C. Public Accounting Corporation. ¿Está permitida esta doble caracerística? Benson estaba preparándose para establecer el ejercido de su práctica pro'esional en Pengilly, Minnesota. Préparó un pequeño folleto mostrando las ventajas que ofrecían los servicios de su firma-de -contaduría pública y envió m ejemplar a cada cliente probable en el área inmediata. ¿Está permitido Iste acto? [ensen ejerce por su propia cuenta y ha practicado auditorías durante

mu-

:hos años en los libros de la Masskut Company. Este año, a causa de exceso de trabajo, puede únicamente dedicar el tiempo suficiente para leer Los estados preparados por el tesorero y el contador en jefe de la Masskut iompany. A causa de sus muchos años de trabajo con este cliente, durante los cuales no se descubrió ningún caso de fraude o malversación, opina que es suficiente este hecho para permitirle emitir un dictamen sin salvedades en los estados de este año. ¿Está permitido este acto? Parker emite un dictamen sin salvedades de los estados financieros de la Bow Company, en los cuales no se muestra la base de valuación del activo fijo. Sabe que el activo fijo está valuado en los estados a precio de avalúo, que es considerablemente más elevado que el de costo. No se siente obligado en el cumplimiento de su deber a divulgar este hecho, mientras no exprese la base panda para valorizar el activo fijo. ¿Es acertado este criterio? Sirns afirma no estar violando el código ético del I.A.C.P.T. al emitir un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros de la Gee Company, a

un empleado

de aviso de tipo muy pequeño y de acuerdo con las costumbres establecidas. ¿Está en lo cierto? ***g)*** Bix, dueño de una firma de contaduría pública que lleva su nombre, recibió

el contrato para practicar la auditoría de la Biggar Manufacturing Company basándose en que su oferta de servicios fue la más baja entre las presentadas para este trabajo. Bix afirma que este hecho no constituye una violación ética, puesto que Biggar Company tomó la iniciativa al solicitar ofertas para el examen financiero de su compañía. ¿Tiene razón?

(I.A.C.P.T.)

CAPITULO IV

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO.

FRAUDE

SECCION I: AUDITORIA INTERNA Y CONTROL INTERNO- Todos los principios, normas, procedimientos y técnicas de auditoría

lencionados en esta obra son aplicables igualmente al auditor interno y al

mtador público titulado independiente. 1

En este capítulo se comentarán las normas siguientes:

Iorma *N9* 8. Debe haber un estudio y valuación apropiados del programa

de auditoría interna del cliente y de su sistema de control interno, con objeto de determinar el grado de las pruebas a que han de reducirse los procedimientos de auditoría. (I.A.C.P.T., adaptación.)

Iorma 9. Debe hacerse un examen de la estructura y operación del

sistema de contabilidad, con objeto de apoyar o negar la verosimilitud de los datos que aparecen en las cuentas y en los estados financieros. *Auditoría interna.* La auditoría interna es la comprobación y valua-

de los datos contabilizados. Es una función principal en el control

terno de los negocios. La auditoría interna, la llevan a cabo los empleados

planta de una empresa comercial. El Instituto de Auditores Internos publicó la siguiente *Declaración las Responsabilidades del Auditor Interno:*

La auditoría interna es un acto de avalúo independiente dentro de una orga-

ación para la revisión de las operaciones contables, financieras y otras como base

un servicio constructivo y protector para la gerencia. Es un tipo de control que

iciona midiendo y valuando la efectividad de otros tipos de control. Trata pril

zdialmente de asuntos contables y financieros, pero puede tratar también coa'

>piedad de otros asuntos de naturaleza operante.

El objetivo global de la auditoría interna es ayudar a la gerencia al logro

la administración más eficiente de las operaciones de la organinrión. Este objetivo

sta de las dos fases principales siguientes:

1) La protección de los intereses de la organización, incluyendo la indicad",

de las deficiencias existentes para proporcionar la base de una acción col rrectíva adecuada. El logro de este objetivo comprende las actividades si-

c) Averiguar la medida en que se cumple con **los métodos, planes** y

procedimientos establecidos. 2) La promoción de los intereses de la organización, incluyendo la recomen-

dación de cambios para mejorar las diversas fases de las operaciones. El logro de este objetivo comprende los siguientes actos del auditor interno: a) Revisión y valuación de los métodos y planes de la organización a la

luz de los datos correspondientes y de otra evidencia. ***b)*** Revisión y valuación de la contabilidad interna y de los procedimientos

de la organización en función de su suficiencia y efectividad. *c)* Revisión y valuación del rendimiento bajo los métodos, planes y pro-

cedimientos existentes. La auditoría interna es una función administrativa o asesora más bien que una función operante o directa. Por tanto, el auditor interno no ejerce autoridad directa sobre otras personas en la organización.

El auditor interno debe tener libertad para revisar y valuar métodos, planes **y** procedimientos, pero su revisión y valuación de ninguna manera releva a otras **per=** sonas en la organización de las responsabilidades básicas que tienen asignadas.

La independencia es fundamental para la eficacia de un programa de auditoría interna. Esta independencia tiene dos aspectos principales:

1) El jefe del departamento de auditoría interna debe ser responsable ante un

funcionario de categoría ***suficiente*** dentro de la organización para asegurar la consideración y actuación adecuadas de acuerdo con las conclusiones o recomendaciones presentadas. La categoría dentro de la organización **del** auditor interno y el apoyo que le

acuerde la gerencia, son determinantes principales del grado y valor de los servicios que la gerencia obtendrá de las funciones del auditor interno. 2) La auditoría interna no debe tener responsabilidad por procedimientos que

son esencialmente parte de las operaciones normales de un sistema de contabilidad completo y adecuado, o de un departamento de operaciones bien organizado. En algunos casos la gerencia podrá asignar responsabilidad por las operaciones corrientes al departamento de auditoría interna, **pero** en estos casos la responsabilidad ***por*** la ejecución de estas operaciones corrientes debe recaer en otro personal separado y estar sujeta a la misma revisión y avalúo que se concede a otras operaciones.

Algunos de los objetivos distintivos de la auditoría interna pueden resumirse como sigue:

1. Ayudar a la gerencia a lograr la administración más eficiente de las ope-

raciones de la compañia, estableciendo procedimientos para adherirse a *sus* planes de operación. 2. Determinar la exactitud de los datos contables existentes y la efectividad

de los procedimientos internos. 3. Revelar y corregir la ineficiencia en las operaciones. 4. Recomendar cambios necesarios en las diversas fases de las operaciones. 5. Averiguar el grado de protección, clasificación y salvaguarda del activo de

la compañía contra pérdidas de cualquier clase o descripción.

La auditoría interna tiene un significado mayor que la comprobación detallada y rutinaria de las transacciones contabilizadas y alcanza el dominio de una investigación y análisis periódicos y completos de las operaciones

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Felones y procedimientos; al mismo tiempo, debe ser capaz de lograr que

validez de los datos contables y estadísticos no sean discutibles de ninma manera. La gerencia formula los métodos, ordena su ejecución y

nfía después en los resultados que le presenta el personal que ha recibido toridad y responsabilidad ejecutivas adecuadas. Con objeto de tener la guridad de que los métodos formulados se administran y ejecutan apro”adamente, debe haber un examen interno de los datos resultantes de la ecución de estos métodos. Si el contador público independiente tuviera

ue desempeñar estas obligaciones en una compañía importante, podría,;

upar todo su tiempo con un cliente y podría dejar de ser independiente. 1

EJEMPLOS. Pueden citarse algunos ejemplos para ilustrar la necesidad de’ la auditoría interna: puede haber únicamente un empleado en una sucursal, como sucede en el caso de las sucursales al menudeo de las zapaterías y los almacenes pequeños de distribución. La auditoría interna es necesaria! porque la oficina matriz debe controlar efectivamente la sucursal con objeto’, de determinar al día su productividad. Otro ejemplo que ilustra la necesidad de la auditoría interna se basa en las operaciones del departamento de nómina, cuyas actividades deben comprobarse para tener la seguridad de” la exactitud de los pagos individuales y totales y a fin de analizar los costos de nómina clasificándolos por departamentos y por operaciones para determinar el costo global, medido en función de pérdida o ganancia. Otro ejemplo de la necesidad de la auditoría interna puede citarse en el caso de un departamento de compras, cuyas actividades deben revisarse y analizarse para determinar la efectividad de la operación del departamento,’ en función de la conservación del activo.

Aun cuando el auditor interno ejecuta trabajos de auditoría, coopera no compite con el contador público independiente. Debe necesariamente ›oseer el criterio de la gerencia y no puede esperarse que disponga de la bjetividad desinteresada del contador público independiente. Al recibir

utoridad de la gerencia, el auditor interno debe actuar de acuerdo con

1 punto de vista’y los objetivos de la gerencia y al mismo tiempo

Iner suficiente independencia para trabajar con eficiencia.. Alcanza

onocimiento de las funciones, operaciones, personal y productos vita

ara la dirección de la negociación que no podría obtener el contador

iúblico independiente; la función de este último es analizar en forma cons-

ructiva las operaciones comerciales y rendir un dictamen experto llas. Considerando que el auditor interno debe informar a la gerencia,

dar seguro de que los datos contables son exactos y verdaderos, pues su i

retación servirá de base a las funciones de formulación de métodos

t gerencia. En la medida que su trabajo comprende la comprobación

actitud de datos, sus funciones son paralelas a las del contador ’dependiente.

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

83

de la

OIL IZS

puyaiki

I. La centralización o descentralización de las operaciones 2. La naturaleza de las actividades de la compañía, como, por ejemplo,

numerosas ventas pequeñas al contado o ventas grandes, pero infrecuentes a crédito 3. La efectividad del sistema de contabilidad y su capacidad para acumular

con exactitud datos contables 4. La efectividad del sistema ***de*** control interno 5. La eficiencia del personal 6. Las oportunidades para cometer errores e irregularidades

Cuando el auditor interno ejecuta sus operaciones de examen, tiene un objetivo inmediato doble: 1) la comprobación de la exactitud de los datos contabilizados y 2) la valuación de los procedimientos operativos, financieros y contables.

El primer objetivo —la comprobación de la exactitud de los datos contabilizados— es también uno de los objetivos del contador independiente, y los procedimientos que sigue el auditor interno no difieren de los que sigue el contador independiente. Con objeto de alcanzar este objetivo, el programa de auditoría interna debe planearse considerando las tres fases siguientes:

1. *Responsabilidad.* Dársela a la persona apropiada para que proporcione

datos y análisis 2. *Rendición de cuentas.* Invocación del principio de orden y cumplimiento 3. *Publicidad.* La difusión de informes

El segundo objetivo —la valuación de los procedimientos operativos, financieros y

contables— debe medirse en función de los resultados obtenidos en el primer objetivo.

Como se mostrará enfáticamente en toda esta obra, el contador público independiente depende de la auditoría interna actuando a través del sistema de control interno. El contador público independiente depende de que el sistema de control interno funcione con tanta efectividad que no se vea obligado a practicar exámenes detallados. Los informes de auditoría indican la confianza acordada al sistema de control interno con la observación: ”Hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos contables de la compañía...”

La auditoría interna ayuda al contador público en sus operaciones. Cuando el sistema de control interno funciona de forma satisfactoria y con un departamento de auditoría interna adecuado, el contador público está en mucho mejor situación para rendir un informe autorizado sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones.

En cumplimiento de una de sus funciones, el contador público independiente debe asegurarse que el auditor interno, aun cuando parte de la gerencia, tiene suficiente independencia para rendir dictámenes imparciales. El contador público independiente debe estudiar y revisar asimismo

los actos del auditor interno Adema’ deben inc trahn in

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO unieras, contables y la responsabilidad de comprobar la exactitud de

cifras contables. Al llegar a este punto, se centraliza la, atención en un

cepto ligeramente más reducido del control interno, que podría deno-

arse *control y comprobación contables internos.* Esta función elimina el

trol administrativo ejercido sobre el personal, los métodos de fijación

precios, la investigación, publicidad, y otros; y elimina también el con-

financiero cuando no significa rendición de cuentas. El control interno te en todos los niveles de autoridad y no está centralizado en ningún

lto determinado; pero en este caso, el interés principal radica en el

trol financiero y contable y la comprobación de las operaciones finanas y contables. Los objetivos del control contable interno son salvaguardar

lonservar el activo, proteger contra desembolsos injustificados y garan-

r que no puedan incurrirse obligaciones sin autorización. Las *Normas*

puditoría Generalmente Aceptadas, del Instituto Americano de Conres Públicos Titulados, afirman:

El efecto del control interno en la extensión de un examen, es el ejemplo notable de la influencia sobre los procedimientos de auditoría de un grado iesgo de error mayor o menor. El propósito fundamental del control interno es

Finan. los riesgos de errores e irregularidades y, mientras más efectivo y adecuado

1 sistema, menor será el riesgo y menos amplio el examen detallado y las pruebas

sañas. La confianza del auditor hacia el control interno se basa en la creencia

bue si varias personas toman parte en la iniciación, ejecución, contabilización

ntrol de una transacción, hay muchas probabilidades de que la transacción sea

adera y esté bien contabilizada, especialmente si los individuos que toman parte

las operaciones mencionadas trabajan independientemente uno de otro.

La operación efectiva y adecuada del control interno depende de: 1)

tablecimiento de rendición de cuentas; 2) métodos bien planeados de unía de libros y de contabilidad, y una. supervisión adecuada en este r, y 3) la segregación de obligaciones en el manejo y cuidado de los ’entes financieros y en el acceso a los datos o transacciones originales

espondientes a estos documentos financieros. Cuando hay una segrega-

perfecta de obligaciones, el trabajo contable de un empleado lo comba automáticamente el trabajo de otro; cada uno de los empleados

dona independientemente y no duplica el trabajo de otro; y cada uno

Has facilita la terminación lógica de la operación. Al control interno

Iría llamársele clasificación integral de trabajo y datos. La subdivisión

trabajo está planeada de tal manera que ninguna persona individual-

ite tiene control completo sobre una transacción en todas sus fases; por nplo, ninguna persona aisladamente tiene completo control sobre las odas de caja, los desembolsos en efectivo, la nómina, los gastos o las ven-

Diferentes personas obtienen los mismos resultados, probando en esta

laa la exactitud de la contabilidad y ayudando a evitar fraudes y errores.

º.□..... IT.... ....A..L ..l A;..e_.. 1.,.

c mien-

Función de la gerencia. El control interno es una función de la **gerencia.** Como quiera que las organizaciones comerciales han crecido en tamaño material, las operaciones han aumentado en complejidad y las transacciones se han multiplicado, se ha hecho imperativo que la gerencia tenga prontamente a su disposición datos verídicos basados en los **objetivos** de conservación del activo, eliminación de errores y determinación **de ingresos.** Los datos comerciales y los informes contables **deben prepararse** con efectividad y economía, de forma que el costo de obtenerlos **sea menor** que los beneficios que producen, de la misma manera que es también imperativo fabricar y vender un producto con ganancia en un mercado **de** competencia.

Principios *de* control interno. Los procedimientos de **comprobación** *y* control interno varían en cada compañía. Sin embargo, los principios cardinales del control interno pueden exponerse en la forma siguiente:

1. Debe fijarse la responsabilidad. Si no existe una delimitación **exacta de** ésta, el control será ineficiente.

2. La contabilidad y las operaciones deben estar separadas. Un **empleado no** debe ocupar un puesto en que tenga control de la contabilidad y, al mismo **tiempo,** control de las operaciones que ocasionan asientos en la contabilidad. Por ejemplo, el tenedor *de* libros que lleva el mayor general no debe tener acceso a la **caja o al** registro de ventas al contado.

3. Deben utilizarse todas las pruebas disponibles para comprobar **la exactitud,** con objeto de tener la seguridad de que las operaciones y la contabilidad se llevan en forma exacta. Por ejemplo, las ventas diarias deben **totalizarse y comprobarse** con la suma de las etiquetas de la mercancía entregada, en caso **de que se** *use* **un** sistema de inventario de **ventas al menudeo.**

4. Ninguna persona individualmente debe tener completamente a su cargo una transacción comercial. Cualquier persona, deliberada o **inadvertidamente, cometerá errores,** pero es probable que un error se descubra si el manejo de una **ransacción** está dividido entre dos o más personas.

5. Debe escogerse y entrenarse cuidadosamente el personal de empleados. Un entrenamiento cuidadoso da por resultado mejor rendimiento, costos reducidos *y* empleados más atentos y activos.

6. Si es posible, debe haber rotación entre los empleados asignados *a cada* trabajo; debe imponerse la obligación de disfrutar de vacaciones entre las personas que ocupan un puesto de confianza. La rotación reduce las **oportunidades de co• meter** un fraude, indica la adaptabilidad de un empleado y frecuentemente **da por resultado** nuevas ideas para la organización.

7. Las instrucciones de oneración para cada puesto deben estar **siempre por escrito. Los manuales de procedimientos fomentan** la eficiencia y evitan los errores.

8. Los empleados deben tener pólizas de fianza. La fianza protege a la empresa ***y actúa*** como disuasivo psicológico en el caso de un empleado en tentación.

9. No deben exagerarse las ventajas de protección que presta el sistema de contabilidad de partida doble. Este sistema no substituye al control interno. Errores también se cometen en la contabilidad por partida doble, y el sistema por sí solo no probará una omisión, un asiento equivocado, o la falta de honradez.

10. Debe hacerse uso de las cuentas de control con la mayor amplitud posible. Estas cuentas prueban la exactitud entre los saldos de las cuentas y los **empleados**

Confianza en el sistema de control interno. Un control financiero ligente, una gerencia indiferente y una contabilidad descuidada hacen e una auditoría sea difícil y costosa y reducen la confianza que pueda crecer. Una norma reconocida de auditoría concede confianza al sistema control interno como guía indicadora de la cantidad necesaria de comación detallada. No es posible examinar todas las transacciones aun ando se trate de una auditoría de mediano tamaño; en consecuencia,, el ditor examina los procedimientos empleados y los datos que presenta cliente, para juzgar la exactitud de las manifestaciones del cliente y terminar el grado de detalle que habrá de usar en el examen. Además del reconocimiento profesional de la norma de seguridad y nfianza en el sistema de control interno, la Comisión de Bolsa y Valores a reconocido la importancia de este sistema en sus relaciones con la candad de pruebas de las transacciones en una auditoría. El Reglamento S-X, Legla 2.02 b), exige que el contador, para determinar la extensión de la uditoría que se hace con objeto de informar sobre los estados financieros resentados a la comisión ”considere si es suficiente y adecuado el sistema e control y de comprobación interno” y ”considere el sistema interno de uditoría que se lleva normalmente empleando auditores pertenecientes al ersonal del registro”. El Subcomité sobre Auditorías y Procedimientos e Auditoría de la Bolsa de Valores de Nueva York reconoce también la ependencia del contador profesional hacia el sistema de control interno. Un sistema de control interno no es difícil de operar; un buen sistema horra al auditor mucho tiempo en su examen y le ofrece seguridad de ue los datos contabilizados son justos, exactos y verdaderos. Un sistema propiado de control interno es simplemente una parte integral de cualuier negociación bien dirigida. Puede instalarse un sistema razonable de antrol interno cualquiera que sea el tamaño de una organización comercial. raturalmente, si hay connivencia entre dos o más empleados de mala fe. puede manipular el sistema. Deben fijarse responsabilidades en la mayor Ktensión posible y en todos los niveles de **autoridad. Revisión del sistema de control interno por el auditor.** El propósito e la revisión del sistema de control interno por el auditor puede expretrse en las siguientes palabras:

1. Para determinar si el sistema es suficiente como una de las bases para expresar el dictamen sobre los estados financieros. 2. Para servir como base de prueba de la ineficiencia o solidez de las ope

raciones internas. 3. Para servir como guía de la cantidad de trabajo de detalle necesario en

la práctica de una auditoría.

En su revisión, el auditor podrá seguir cualquier plan apropiado para **consecución de estos tres propósitos, aplicado de acuerdo con** un criterio

acostumbrado. Otro plan consiste en revisar partes seleccionadas del sistema de control interno en un año y otras partes en años siguientes. Existe todavía otro plan —para un cliente nuevo— consistente en revisar el sistema de control interno en una fecha determinada anterior al trabajo de auditoría. Entonces se formula el programa de auditoría; en auditorías subsecuentes, se revisa el sistema como parte del trabajo normal. En una investigación inicial de un sistema de control interno, es aconsejable comenzarla considerándola con espíritu exento de ideas preconcebidas, para determinar el movimiento del trabajo y los diferentes grados de responsabilidad de las personas que lo desempeñan. Esto podrá lograrse preparando gráficas de movimiento y estudiando la programación de la clasificación electrónica de datos.

EJEMPLO. En la página 82 apareció un ejemplo sobre la necesidad de la auditoría interna en una cadena de zapaterías al menudeo. Este modelo se amplía ahora con objeto de indicar las características del control interno en que puede confiar el contador público titulado para reducir el riesgo de falsedades y la cantidad de exámenes detallados de las transacciones.

Una cadena de zapaterías al menudeo (para el ejemplo podría servir cualquiera organización de tiendas en cadena) está ampliamente dispersa geográficamente, encabezada por una oficina matriz en que se encuentra centralizada toda la contabilidad. Los zapatos se compran a tres fabricantes. No es factible —económicamente o en función del tiempo necesario— visitar todas las zapaterías para hacer pruebas sobre los inventarios, arqueo de caja e inventariar el activo fijo. El contador independiente tiene que depender de los procedimientos de control interno de la oficina matriz para juzgar la exactitud de las cifras de ventas, inventario de las tiendas, activo fijo y cualesquiera gastos pagados directamente por las tiendas. ¿En qué forma podrá hacer esto para estar seguro de que hay control y probidad en las operaciones de toda la cadena? La contabilidad en la oficina central muestra las partidas enviadas a cada tienda y cargadas a la cuenta de inventario de cada una de ellas. Si no se contabilizaran las ventas de cada zapatería, su inventario en libros aumentaría porque las reducciones del inventario serían demasiado pequeñas. El dinero en efectivo de cada zapatería se deposita en un banco local y luego lo retira la oficina central. El contador público titulado comprobará los depósitos bancarios contra las ventas contabilizadas de la zapatería y las cobranzas de las cuentas corrientes por cobrar. Si el producto de las ventas de una tienda es mayor que el costo de las partidas que se le han enviado y si el saldo de inventario es razonable en relación con las ventas, se puede suponer justificadamente que existe una zapatería, que está vendiendo zapatos, que está rindiendo cuenta de sus ventas y que el inventario es razonable. Periódicamente, el contador público titulado podrá comparar el inventario de una tienda —cuando lo toma físicamente el gerente de otra tienda o una persona de la oficina central— con las cuentas de la oficina central. Como medida adicional para tener la seguridad de que el control es adecuado, los recibos y desembolsos los contabiliza en la oficina matriz personal que no tiene relación alguna con las zapaterías, controlando—de igual forma los inventarios.

En todos los casos, la capacidad del contador es de mayor importancia

f)nes que correspondan a cada parte del programa de auditoría. En todos

casos, la revisión debe estar coordinada con la auditoría. Los cuestionade control interno aparecerán en cada uno de los capítulos siguientes revisar el control interno aplicable a cada una de las partidas que se mentan. Coordinación entre los contadores independientes y los auditores in-

La auditoría interna tiene por objeto proporcionar al contador lico independiente mayor seguridad en el sistema de control interno de que podría tener si no existiera la auditoría interna, suponiendo que e satisfecho en su revisión del sistema de control interno y de los ltados de los procedimientos de auditoría interna. Ceno en el c.,:o del control interno, debe recordarse que un sistema uado de auditoría interna no significa que alguien ha de hacer el ajo del auditor independiente, pues éste no acepta los resultados obteos por la auditoría interna y realiza su propio examen; simplemente la en los resultados, después de su examen, para reducir el volumen su comprobación detallada. La auditoría independiente significa comrbación de la evidencia y esta constatación comprende también pruebas trabajo ejecutado por el personal de auditoría interna. A medida que las empresas comerciales han crecido en tamaño, que el nero y complejidad de las transacciones ha aumentado y los sistemas de rtrol interno se han hecho más efectivos, el contador público indepennte —de acuerdo con normas reconocidas— depende cada día más de datos presentados por la gerencia. Con objeto de reducir el trabajo del tador público independiente y economizar gastos al cliente, debe haber rdinación de acción entre el contador público independiente y el auditor :nro. Se establecen bases firmes para fomentar la coordinación de los dos pos separados, fundándose en la mutualidad de intereses, la exactitud los estados financieros, el reconocimiento profesional de la precisión de sistemas de control interno y la aceptación que acuerda la Comisión Bolsa y Valores a la veracidad de los sistemas de control interno y de itoría interna. Con objeto de coordinar la acción de los dos grupos con tividad, *deben* existir las condiciones siguientes: Cada grupo debe trair independientemente; el contador público debe comprobar que el ajo del auditor interno es suficiente y adecuado, de igual manera que resultados del control interno; el contador público no debe divulgar adelantado qué partes del sistema de control interno o de la auditoría rna examinará, o la extensión o alcance de su examen. Para ahorrar tiempo al contador público profesional y gastos al cliente, 9ordinación culmina: 1) en la aprobación del contador público, basaTi su examen, y 2) en la utilización directa de los datos preparados

el rnntnAnir **niihErn pi nal-cm-in te**

tualmente prepara el cliente para el auditor. El auditor examinará esta lista, pero ahorrará tiempo porque no tuvo que prepararla él; debe aprobarla como si la hubiese hecho él mismo, para expresar su dictamen en el informe. 2) El contador público podrá solicitar que

el cliente prepare relaciones de las adquisiciones de activo fijo. 3) El auditor interno podrá haber ratificado las cuentas por cobrar; en este caso ercontador público podrá reducir su trabajo de ratificación a un porcentaje menor de los valores a cobrar o de las cuentas de importes seleccionados. 4) El trabajo de examen de los inventarios podrá reducirse si el personal del departamento de auditoría interna ha cumplido con sus deberes a satisfacción del contador público independiente. 5) El contador público podrá haber ayudado a establecer el sistema de control interno y a entrenar el personal; de esta manera podrá tener mayor confianza en el sistema.

SECCION II: CLASIFICACION DE ERRORES. FRAUDE

Clasificación de errores. Con objeto de comprender la instalación y operación de un sistema de control interno, deben conocerse los malos manejos y los fraudes que pueden encontrarse en la contabilidad y la forma de evitarlos. Todos los errores contables son de dos clases: 1) intencionales, o 2) involuntarios.

Tanto los errores intencionales como los involuntarios pueden dar por resultado: 1) errores de principio, 2) errores de omisión, o 3) errores de perpetración.

Un error *intencional* **de principio, omisión o perpetración es la consecuencia** *de* **un plan deliberado, en que está involucrada usualmente una persona ímproba. El error intencional podrá ser la base de una acción judicial contra esta persona carente de probidad.**

Un error *involuntario* **de principio, omisión o perpetración es simplemente una equivocación. Obedece a falta de cuidado o de suficientes** conocimientos **contables.**

Un error de principio es la aplicación técnica equivocada de principios contables y da por resultado estados y cuentas erróneas.

Un error de omisión consiste en no hacer un asiento en los libros que debiera hacerse y da por resultado la presentación errónea de las cuentas y de los estados. Los errores de omisión difícilmente se descubren, pues **no existe un asiento que pueda examinarse. El descubrimiento de los errores de omisión se logra principalmente revisando los documentos originales de las transacciones.**

Un error de perpetración es habitualmente el resultado de falta de cuidado, pudiendo ser también deliberado, y da por resultado cuentas y estados erróneos.

Diversas **consideraciones legales. A fin de comprender los requisitos necesarios en un** sistema **adecuado de control interno, el auditor debe estar familiarizado con cierta terminología legal.**

Crimen. **Un crimen comprende: 11 intención criminal, v 21 acto**

✓ el Estado que afecta los derechos del público. Un crimen es punible por Estado. Un agravio es una injusticia en que la omisión o comisión un acto afecta los derechos del individuo y por tanto afecta a la socied. organizada. Consecuentemente, un acto o su omisión podrá ser a la z un agravio y un crimen. Hay tres clases de crímenes: 1) deslealtad o traición, 2) felonía, y 3) ala conducta. La felonía es un crimen que se castiga con encarcelamiento la penitenciaría y posiblemente multa. La mala conducta es un crimen índole menos grave que se castiga con detención en la cárcel o multa, ambas casas. *Fraude.* El fraude es una impostura o ardid de mala fe. Aplicado a contabilidad, el fraude consiste en cualquier acto u omisión de un acto naturaleza dolosa y por tanto de mala fe, o de negligencia grave. Conte en despojar al propietario de lo que por derecho le pertenece, sin su asentimiento o conocimiento, o en exponer erróneamente una situación, en sea deliberadamente o por negligencia grave. El fraude podrá clasi:arse como felonía o mala conducta criminal. En su aplicación a la contabilidad en general y al control interno en urticular, la prevención del fraude por medio de un control interno aproado es mucho más deseable que su descubrimiento. *Hurto.* Este es una felonía criminal que consiste en despojar frau'lentamente de su propiedad personal a otro. En el hurto, debe haber vionido, no necesariamente de los bienes del propietario, sino de la parte pecífica de los bienes robados. La violación debe tener lugar sin consenniento o autorización. Es necesario que haya intención criminal; el extrao accidental de una partida de inventario, imputable a un empleado, por emplo, no constituye hurto. La propiedad debe retirarse del lugar que :upa normalmente. En el hurto, la propiedad debe tener dueño (como ;une en la mayoría de los casos) ; pero no es preciso que las personas ilpables reconozcan necesariamente este hecho. *Desfalco.* En el desfalco no es preciso que haya violación, ni tampoco preciso que la propiedad detentada se retire del lugar que ocupa floralmente. El desfalco es punible únicamente de acuerdo con las leyes estuidas. En resumen, el fraude podrá constituir desfalco o hurto, o ambos;)(Irá ser un delito de mala conducta o de felonía; y es siempre un crimen un agravio. Podrá entablar acción judicial el Estado o cualquiera de sus •ganismos, o la persona agraviada. Canas del fraude. Aun cuando el descubrimiento del fraude no es lo de los objetivos principales de una auditoría y aun cuando numerosas (Lrsonas ven la palabra *fraude* con aversión y sorpresa, existe en realidad idavía. Es cierto que los grandes fraudes son suficientemente raros para cuando ocurren anarezc.an en los encabezados de las noticias. pero si

cha supervisión del propietario o propietarios proporciona medidas de protección contra el fraude de los empleados. En la página 12 de la *Codificación de los Estados en los Procedimientos de Auditoría,* publicada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, aparece la declaración siguiente: "El examen ordinario incidente a la emisión de un dictamen sobre los estados financieros no tiene por objeto *y no puede prestársele confianza* de que descubra los desfalcos y otras irregularidades similares, aun cuando éste sea frecuentemente el resultado logrado." Esta declaracion no significa que el

auditor no trate de descubrir los fraudes. Si no tratara de descubrir los actos fraudulentos y las posibilidades de su perpetración, ni siquiera examinaría el sistema de control y revisión interno contable. Esta declaración significa simpler'nente, en realidad, que el auditor no debe ser responsable de un fraude que no se descubra. Al investigar el control interno, el auditor trata de definir si una compañía salvaguarda su activo, *y* prueba la exactitud y veracidad de los datos contables.

Algunos ejemplos de hechos fraudulentos, tomados de *The Wall Street Journal*, se presentan a la consideración del estudiante.

E J EMPLOS. "Hemos dado instrucciones a la mayoría de nuestros policías de seguridad de abandonar la búsqueda de rateros, descuideros y cruzadoras y comenzar a vigilar a los empleados", comentaba en forma privada esta semana el gerente de personal de una de las tiendas de departamentos más importantes de Nueva York.

La causa: El número extraordinario de faltantes cada día en aumento en los inventarios, cuya única explicación posible se halla en el robo "desde adentro."

Estos robos, calculados en la cifra impresionante de 500 millones de dólares en el comercio al menudeo de los Estados Unidos durante el año pasado, siguen una progresión ascendente continua precisamente en la época en que numerosos comerciantes hallan que sus ventas y utilidades siguen una marcha decreciente cuesta abajo. Nuevos dependientes metiendo mano al cajón del dinero, empleados veteranos robando mercancías en cantidades pavorosas, tenedores de libros inventando nuevos e intrincados sistemas para ocultar sus malversaciones, agentes viajeros vendiendo artículos y embolsándose su importe y compradores recibiendo jugosos sobornos de los proveedores; todos estos atentados contra la moralidad comercial han estado aumentando últimamente, según afirman los comerciantes al menudeo, los servicios de protección y las compañías de seguros.

Un veterano y endurecido detective comercial de Nueva York, afirma: "Las razones causantes del robo entre los empleados se reducen habitualmente a una o varias de las mencionadas en la vieja frase estereotipada: el vino, las mujeres y el juego. Hoy, probablemente se pueda añadir una más: la depresión temporal en los negocios."

"Las pérdidas van en aumento, sin ningún género de duda", dice James M. Henderson, vicepresidente de Fidelity & Deposit Co. of Maryland, una de las compañías de fianzas más importantes de los Estados Unidos.

Estas pérdidas no están circunscritas al comercio al menudeo, naturalmente. Los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, compañías de seguros, mayoristas y fabricantes tienen que encararse también con el problema que

hay duda de que el empleado inclinado al robo halle las mayores —**y más** diversas-oportunidades en el campo del comercio al menudeo.

SIMILARIDAD ENTRE LOS VETERANOS Y LOS RECIÉN LLEGADOS

El virus ha infectado igualmente a los empleados veteranos y a los recién llegados. Tres días antes de que el empleado que encabeza el departamento de embarques *de* una tienda de departamentos de Chicago iba *a* recibir un distintivo conmemorando su cuarto de siglo de servicios laboriosos y honrados, fue detenido en el momento en que se llevaba a su casa, naturalmente sin pagarlo, un vestido de noche de $250. Su explicación: quería que su esposa tuviera algo bonito que usar en la cena en que le iban a imponer el distintivo a él.

El gerente de una ferretería en Portland, Ore., había llegado a la edad del retiro después de 31 años de trabajo. Un mes más o menos antes de retirarse comenzó *a* equipar su taller de aficionado doméstico. Usando el autocamión de la compañía después de las horas de trabajo, transportó 43 piezas importantes de equipo de ebanistería, incluyendo tomos, pulidoras, sierras de cinta y sierras de vaivén.

El dependiente de una tienda de comestibles en Nueva Jersey **substrajo 17,000 timbres** comerciales, haciéndolos efectivos en **mercancía con** ayuda de un cómplice, en centros cercanos de canje.

Las relaciones familiares, por supuesto, no constituyen una protección contra el latrocinio. Pondérese el caso del comerciante de Long Island, propietario de dos tiendas pequeñas de comestibles, una atendida **por él mismo** y un dependiente y la otra por su cuñado y un dependiente. **Después** de pérdidas continuas en ambos establecimientos, se solicitaron **los** servicios de un investigador. ”Sorprendimos a ambos **dependientes y al** cuñado robando”, dice el investigador. ”Y hay que pensar que el propietario había traído a su cuñado desde Alemania solamente para darle **este** empleo.”

”Hermanos, cuñados, socios, robándose uno al otro. Es **lo peor** que he visto en 35 años en este negocio”, dice el señor Hament, de la **casa** Merit. Pero los miembros de la familia pueden ser cómplices también.

Del archivo de Investigations, Inc., una división de Norman JasPar4 Associates, citamos el caso de una casa de ventas por correo, cuyo vicepresidente había estafado **a su compañía un millón de dólares.** Su método consistía en ordenar la salida de mercancías del almacén y reemplazarlas después con artículos de menor precio. Las mercancías eran vendidas en tiendas operadas por su yerno. Su interés en el triunfo de este caballero llegó hasta el punto de hacer que los decoradores de su propia compañía renovaran artísticamente las tiendas del joven.

DESPLIEGUE DE LA DEFENSA

Las actividades de los rateros, descuideros y cruzadoras han seguido aumentando

continuamente en todos los Estados Unidos; hasta un 13% en 1957, según cálculos del **F.B.I. Sin embargo, algunas tiendas de** departamentos prefieren desplegar su acción defensiva en contra **de su** propio personal, más bien que en contra de gente extraña de manos ligeras.

”En nuestra tienda”, comenta el superintendente de la **policía particular de** seguridad de una negociación en el Medio Oeste, **”hallamos** que el empleado de mala fe, una vez sorprendido, confiesa haber robado en con-

dura años. El ratero, por otra parte, es usualmente sólo una amenaza ocasional, que se presenta posiblemente una vez al mes o aun menos. Es cierto que algunos ladrones profesionales pueden robar $1,500 en mercancías en una tienda en un día, pero éstos son casos excepcionales y su largo historial en el presidio indica que son sorprendidos con frecuencia.”

Divinos

Los métodos que pone en práctica el empleado para robar son muy diversos, pero A. K. ”Benny” Bennett, as de los investigadora de denuncias de la Fidelity & Deposit Co. of Maryland, estima que el 50% de todas las pérdidas en las tiendas ocurren en la sección de cuentas por cobrar de los departamentos de contabilidad. Aquí, aun cuando se sepa que ha habido un robo, a veces toma meses el fijar el importe de la pérdida. Ocasionalmente el total no se determina nunca.

El señor Bennett cataloga como técnicas favoritas el apropiarse los cheques de los clientes o los pagos en efectivo, manipulando después los libros para ocultar el robo; alterar la cifra en los cheques y facturas para aumentar su importe, guardando la diferencia al hacerlos efectivos; la falsificación de cheques; la destrucción de los cheques cuando los devuelve el banco y no contabilizar las compras devueltas, substrayendo cantidades equivalentes de la caja.

El hecho de que existan estas prácticas y de que algunas veces no se descubran en años, prueba que aun las más modernas máquinas electrónicas de contabilidad no ofrecen protección completa contra la inmoralidad. ”La validez de las cifras de una tienda nunca será mejor que su procedencia”, dice Norman Jaspan. ”Si hay un ladrón dentro de la organización, está probablemente manipulando las cifras para ocultarse.”

UN SISTEMA DE TRUEQUE

Una tienda de departamentos de Cincinnati trabajó durante años en la creencia de que su sistema de control de inventarios era maravilloso. Sin embargo, sucedió que un día se descubrió la existencia de un sistema bien organizado de trueque entre los empleados de la tienda. El gerente **del** departamento de artículos para caballero daría un traje, un sombrero

o un par de zapatos al gerente del departamento de menaje de casa. Esta atención le daba derecho a recibir un equivalente en ollas y sartenes. Ambos personajes, naturalmente, hacían juegos malabares con las cifras de sus inventarios para ocultar las faltas.

El subgerente de una tienda de refacciones para automóvil de la ciudad de Nueva York robaba con asiduidad piezas y accesorios y las depositaba en una gaveta en la Estación de Pensilvania, luego vendía la llave de **la** gaveta a sus propios clientes. Aun cuando sus robos alcanzaban un promedio de $200 a la semana, sus cifras de inventario nunca acusaron discrepancia alguna con las existencias.

El ladrón comercial tiene, por término medio, un aspecto normal nada melodramático. The United States Fidelity & Guaranty CO. ha esbozado una semblanza: Tiene 35 años, es casado, con uno o dos hijos. Vive en una parte respetable de la ciudad y probablemente está pagando su casa. Conduce un automóvil de precio bajo o mediano y ha estado empleado en la misma firma durante tres años. La ha estado robando desde hace ocho meses.'

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO los problemas del contador. El mejor control que puede ejercerse sobre

fraude es colocar la posibilidad de cometerlo fuera del alcance de cual-

Per persona que pueda sufrir la tentación. La prevención o el descubri-

ento subsecuente del fraude dependen de la técnica de control interno y

examen que realice el contador profesional independiente. La primera

usa que explica los métodos o asientos fraudulentos en la contabilidad

rdece a la necesidad de cubrir un delito de hurto o desfalco. La segunda ’n para hacer asientos fraudulentos o la omisión dellerada de hacerlos

halla en la declaración de una posición falsa, particularmente sobre la

uación financien y las operaciones financieras, que puede afectar en

a engañosa la opinión de los accionistas, acreedores u otras personas eresadas. La responsabilidad primordial del contador público se centraen este tipo: el fraude en los estados financieros. Un sistema de control erno no es necesariamente eficaz para evitar o eliminar el fraude que edece a esta segunda causa. Una dirección honrada y capaz y auditores ependientes, constituyen la mejor medida preventiva en estas circunscias.

Formas de fraude. Para poder controlar el fraude, es preciso fa-

liarizarse con las formas que adopta y con los métodos que usa el ladrón

desfalcador. En estos comentarios sobre las formas que adopta el fraude,

se trata de considerar en forma completa los remedios. La sección si-

iente de este capítulo, titulada ”Instalación de un sistema de control

erno”, se ocupa de ta tase de los remedios que pueden aplicarse. Las as comunes de fraude, cuando se trata del robo de partidas de activo, las siguientes:

1. Robo de mercancías 2. Robo de valores bursátiles y otro activo 3. Robos en efectivo, no coñtabilizando los recibos 4. Robos en efectivo, efectuando desembolsos fraudulentos

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

comunes; un control centralizado y un procedimiento adecuado de entrega disminuyen estos robos. (Sobre el tema de control interno, véanse las secciones de este capítulo tituladas ”Control interno de las inversiones” y ”Control interno del activo fijo”.)

3. *Robos en efectivo no contabilizando los recibos.* En esta clase de robos existe bastante variedad, de métodos. A continuación se citan algunos de los más comunes:

a) El robo del importe de una venta al contado, no registrando las ventas en una caja registradora, ni anotándolas en una factura de venta. Este tipo de robo ocurre inmediatamente después de haber hecho una venta al contado y es difícil de descubrir. En algunos casos se marca en la caja registradora o se anota en la factura de ventas solamente una parte del total vendido, apropiándose la diferencia inmediatamente o cuando se presenta la oportunidad. Debe haber separación entre la caja y las ventas. Puede recibirse dinero en efectivo y no contabilizarlo nunca cuando se recibe, por ejemplo, como ingresos de las inversiones en forma de cupones o cheques, intereses sobre documentos por cobrar, y ventas casuales de partidas de capital activo fijo y de material de desecho. (Véase la sección titulada ”Ventas”.)

b) La substracción en efectivo de las ventas al contado o de la cobranza de cuentas por cobrar, haciendo el asiento correspondiente en la contabilidad por la cantidad exacta, sumando después en defecto la columna del debe de Caja y la columna del haber en la cuenta de Ventas o bien en la de Cuentas por Cobrar en el libro de recibos en efectivo, de forma que el saldo de la cuenta de Caja en el mayor concuerde con el saldo en el estado bancario reconciliado. Una variante de este procedimiento es llevar un total en la columna del debe de Caja y un total en la columna del haber de Ventas o Cuentas por Cobiar a la página siguiente en cifras inferiores al verdadero total. En caso de que se hayan substraído cheques recibidos de los clientes, es necesario falsificar la firma para cobrarlos. Los totales de columna mal sumados, mostrando una cifra inferior a la verdadera, tienen por objeto equilibrar el debe y el haber. Esta forma de fraude puede descubrirse comprobando la exactitud de las sumas. La función de Caja y la de contabilidad deben estar separadas. (Véase la sección de este capítulo titulado ”Recibo de efectivo”.)

EJEMPLO. El robo de efectivo totalizando en defecto los recibos puede ilustrarse de la siguiente manera: la cobranza en efectivo”de las ventas y cuentas por cobrar fueron las que se indican a continuación en el diario de recibos en efectivo:

Caja Debe	Cuentas por Cobrar Haber	Ventas al Contado Haber	Fecha

El tenedor de libros asentó correctamente los cargos a Caja, los abonos a Cuentas por Cobrar y los abonos a Ventas al Contado; luego sumó en defecto la columna del debe de Caja en un importe de $100 y la columna de Ventas al Contado también en $100. Esta operación le permitió **substraer $100** en efectivo y, al mismo tiempo, lograr que la cuenta de **Caja del mayor** concordara con el saldo bancario reconciliado.

c) Calculando en exceso los descuentos de venta concedidos al cliente. diferencia entre el descuento justo y el descuento contabilizado en exceso

cantidad robada. Este método es practicable cuando hay efectivo dis-

tibie; es necesario recurrir a la falsificación y otras manipulaciones si se

Lenta el importe de los descuentos y se roba un cheque, se falsifica un

loso y se cobra el cheque. El método es sencillo y no se descubre a menos

el auditor examine los asientos correspondientes a los descuentos y

pare el detalle de cheques en los volantes de depósitos bancarios con

porte de los cheques contabilizados en el libro de recibos en efectivo.

tse la sección titulada ”Recibo de efectivo”.)

d) Cargando a alguna cuenta que no sea la de Caja cuando se recibe

en efectivo de un cliente. Las cuentas de gastos son las más favo-

las, pues son las menos susceptibles de una comprobación completa

(cliente recibe el abono correspondiente en su cuenta. El auditor podrá

ktrar un asiento en el diario general cargando la cuenta de Deudas

Ibrables y acreditando Cuentas por Cobrar; un supuesto asiento de

partida cargando a un cliente ficticio y acreditando a un cliente

tdero; o un cargo a Suministros, Devoluciones de Ventas, o Bonifi-

les sobre Ventas, u otras parecidas.

Dando de baja en libros cuentas válidas como incobrables y no

)ilizando el recibo de su importe cuando lo envía el cliente. Una

Lte de este método es el robo del efectivo cuando se liquida después vencimiento una cuenta que se creía en realidad incobrable. (Véase

fión titulada ”Recibo de efectivo”.)

Abriendo una cuenta a un cliente ficticio cargándole las ventas a un cliente verdadero. Los cobros del cliente verdadero nunca se

álizarán, porque no tiene cuenta por cobrar abierta en los libros. Más

ite la cuenta ficticia se cargará a Deudas Incobrables. La ratificación

cuentas por cobrar ayuda a descubrir esta forma de fraude, pues la

id de ratificación será devuelta al remitente. (Véase la sección titulada

de efeetivo”.1

Cargando en defecto a un cliente *en los libros* y, cuando el cliente el pago, substrayendo la diferencia entre la cantidad cargada y la

del cliente. La obtención de ratificaciones de las cuentas por cobrar

ayuda, de la misma manera que la comparación de los duplicados

rolantes de depósitos bancarios en el caso del efectivo contabilizado.

la sección titulada ”Recibo de efectivo”.)

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

97

EJEMPLO. A continuación se menciona un ejemplo de traslapo: el Cliente A remite $10 a cuenta. El cajero o tenedor de libros retiene los $10 y no los contabiliza. Algunos días después, el Cliente B remite $15. Entonces se acredita al Cliente A $10 y $5 al Cliente B. Hay un déficit de $10, el robo de los $10 remitidos por A queda cubierto y queda un saldo deudor de $10 en la cuenta de B. Unos días más tarde, el Cliente C remite $40 a cuenta. Entonces se acredita al Cliente B la cantidad de $10, no se hace ningún crédito a C y el déficit resultante asciende a $40.

Estas manipulaciones pueden continuar indefinidamente, o hasta que se descubre a la persona inmoral o ésta paga el déficit. Entre las medidas para evitar el traslapo pueden

mencionarse un sistema eficiente de control interno, la correlación de las cantidades recibidas en efectivo con los créditos en las cuentas de clientes, la ratificación de los clientes de sus saldos de cuenta, la comparación de los depósitos bancarios con las boletas duplicadas controladas de depósito, y una revisión de los estados bancarios de meses anteriores para determinar que en las transferencias entre bancos no hubo manipulación de cheques en descubierto en circulación, una manipulación frecuentemente necesaria para cubrir los traslapos (pág. 96).

i) -No contabilizando los cheques devueltos y no reclamados de pago de dividendos y nóminas, cobrando estos cheques con endosos falsificados. Alguna persona que no sea el tenedor de libros ni el cajero debe abrir toda la correspondencia devuelta con objeto de evitar este riesgo.

El robo de dinero en efectivo recibido puede tomar numerosas formas, pero su principio operativo es el mismo que los ejemplos presentados aquí; las circunstancias en cualquier caso particular podrán alterar el método específico de manipulación.

4. *Robos de efectivo realizando desembolsos fraudulentos.* En este caso. se usan numerosos métodos. Las medidas de control interno planeadas para evitar el fraude en los desembolsos en efectivo se discuten en la sección deeste capítulo titulada ”Instalación de un sistema de control interno”. A continuación se mencionan varios ejemplos de las diversas formas que adoptan los desembolsos fraudulentos:

a) El robo de los fondos de caja chica. Se colocan en el cajón de la caja chica pólizas de caja chica con aprobaciones falsificadas, pólizas falsas con aprobaciones verdaderas y pólizas usadas con fechas alteradas, que cubren la cantidad robada. Como ayuda para descubrir este tipo de fraude, el auditor debe marcar en forma permanente las pólizas usadas de caja chica. El control de las pólizas sin usar de caja chica no debe estar en manos del cajero de caja chica.

b) Falsificando cheques, cobrándolos y destruyéndolos cuando los devuelve el banco. El cajero no debe tener acceso al archivo de los cheques pagados que devuelve el banco *y* el auditor debe cerciorarse de que no falte ninguno. Esta forma de fraude tiene mayor éxito si se obtiene otro libro

de cheques

c) Elevando las cifras de los cheques pagados devueltos por el bancal asientos originales podrán alterarse después, o podrán hacerse por tidades falsas antes de preparar el cheque, anotando una cantidad en eso del cheque enviado al acreedor. El empleado inmoral substrae rnces la cantidad en efectivo representada por la diferencia entre el nto y el cheque. El cajero no debe estar en contacto con los cheques ueltos por el banco después de pagados y deben examinarse éstos cuiosamente para cerciorarse de que sus cifras no están alteradas. *d)* Alterando la fecha en una póliza de desembolsos pagada, presenlola nuevamente para su pago. Los funcionarios que firmen el cheque en compararlo con la póliza y deben marcar ésta en forma bien visible milaña para que no pueda presentarse nuevamente al cobro. La fecha pago debe fijarse en forma indeleble en la póliza. e) Preparando pólizas falsas para gastos y compras ficticias, haciendo ntos falsos en los libros de primera entrada y preparando cheques para pagos falsos. Habitualmente las pólizas y cheques están hechas a nombre la orden de acreedores ficticios, un cómplice recoge el cheque, o el leado falsifica las firmas. Si la póliza y el cheque están expedidos a r de un acreedor real, es preciso falsificar los endosos. Los funcionarios aprueban las pólizas deben estar familiarizados con los acreedores y ditor debe conocerlos. Además, los cheques deben ser enviados por directamente por la última persona que los firma.) Circulación de cheques en descubierto. Esta tiene lugar cuando ue sobre un banco (A) se deposita en otro banco (B) y el importe del e no aparece deducido del saldo en el Banco A en la fecha de la erencia. Esto siempre sucede cerca del final del período contable. No e ningún asiento en libros, pero el cheque depositado en el Banco el déficit y aumenta los saldos en bancos según los libros al final todo, pues el cheque no ha sido liquidado contra el Banco A. La ación de cheques en descubierto tiene por objeto cubrir el robo en o y algunas veces simular un aumento en el estado de caja. Si se para simular un aumento en la situación de caja, se hace un asiento or falso a la cuenta de ingresos para igualar el cargo a Caia. Los narios que firman cheques deben ser extremadamente cuidadosos al los hacia el final de un período contable. Podrá practicarse la circula-

e cheques en descubierto con un banco solamente o con muchos.

ición de los depósitos en efectivo al final de un período contabl

ígílarse cuidadosamente y deben revisarse los cheques pagados devm

el banco correspondientes a la primera parte del siguiente ejercicio

Omitiendo las devoluciones y bonificaciones sobre comnras de mc

, sobrestimando en esta forma las compras netas. Se substrae en efeed

a cantidad igual al importe de la devolución; o bien se presenti

aprobación dos cheques en fechas diferentes, uno por la cantidáll

h) Los descuentos de compra podrán subestimarse, totalizarse en defecto, o no aprovecharse aparentemente, substrayendo en efectivo el importe del descuento. El auditor debe comparar las condiciones de compra de la factura con los asientos en el registro de cheques y con los cheques y debe comprobar las sumas.

i) Sumando en exceso fraudulentamente la columna del haber de la cuenta de Caja donde se registran los desembolsos en efectivo, con objeto de ocultar un robo directo en efectivo. Habrá que sumar en exceso también alguna otra columna.

j) Manipulación de las nóminas. Este *es* un campo fértil para el que siente inclinación al crimen. Podrá perpetrarse un fraude usando alguno de estos medios: 1) con aumento simulado en los sueldos y jornales, 2) sumando en exceso los diarios de nómina, 3) simulando un aumento en la nómina con empleados imaginarios, 4) dejando ex empleados en la nómina, 5) conservando los jornales no reclamados, y 6) no contabilizando las deducciones de los jornales. Hay multitud de posibilidades, pero todas son variantes de las seis mencionadas.

El criminal inteligente está planeando constantemente nuevos métodos para defraudar a las empresas y a otros. El auditor debe estar siempre en guardia y preparado para frustrar la comisión de delitos. No existe sistema alguno de contabilidad que esté a cubierto de manipulaciones, bien sea de un solo individuo o de varios cómplices. Tanto el auditor como la empresa tienen mayor interés en evitar el fraude que en descubrirlo una vez cometido. La prevención de cualquier crimen es mucho mejor que la pérdida causada por él y la subsecuente persecución y castigo del criminal. Frecuentemente se olvida una intención criminal si la tentación de ejecutarla se aleja, colocando la posible ejecución del acto reprobable fuera de todo alcance razonable. En todos los negocios, por tanto, debiera emplearse un sistema de control contable interno eficiente para salvaguardar el activo y acertado en sus procedimientos comerciales. En los comentarios que aparecen a continuación en que se discute la instalación de uno de estos sistemas, el lector observará que se previene la mayoría de las formas de fraude. No pueden evitarse completamente ciertos métodos fraudulentos con el uso de un sistema de control interno; el auditor debe estar bien informado sobre estas posibilidades.

SECCION III: INSTALACION DE UN SISTEMA DE CONTROL

INTERNO

Esta obra, dedicada al estudio de la auditoria en general, no tratará de hacer una exposición y demostración completas de los procedimientos seguidos en la instalación de un sistema de control interno considerando

todas las condiciones posibles de operación. Se considerarán únicamente

los

ordenan o autorizan las transacciones, 2) los que ejecutan las trantones, y 3) los que son responsables del resultado de las transacciones. **El** sistema debe adherirse a los principios de control interno expuestos página 83. Una vez instalado, el sistema debe vigilarse y controlarse tantemente; *no deberá operar supervisión.* Desde el punto de vista del control interno, las transacciones comers pueden dividirse en las clases siguientes: 1) adquisición de activo servicios, 2) ventas de activo y servicios, 3) recepción de dinero en

ivo, 4) desembolsos en efectivo, y 5) transacciones internas. **Compras.** *Generalidades.* Es fundamental para tener un control in) eficiente sobre los procedimientos de compras, que éstas estén sepas del departamento que las recibe, de su contabilización y de su pago. partamento de compras en todas las compañías debe tener facultades sivamente para tramitar y colocar acertadamente los pedidos autori-

de compra de todo el activo necesario en la organización. Las adqui-

lies de servicios, como mano de obra, las efectúa el departamento de

nal, que está facultado para autorizarlas. La adquisición de servidos

tonales y de activo fijo es habitualmente una facultad concedida a

ncionarios ejecutivos principales o al consejo de directores. Todas las normales hechas por el departamento de compras deben estar apro-

por un funcionario ejecutivo importante. En las empresas pequeñas

no existe un departamento separado de compras, una persona en!

anización debe tener facultades exclusivamente para hacer todas

as, debiendo además ser aprobadas por otra persona.

nÁmrrEs **NECESARIOS.** Todas las compras Que hace una empred

los trámites siguientes: 1) la solicitud, hecha en algún departa 2) el envío de la orden de compra a un proveedor; 3) la recepció mercancías o servicios, y 4) la aprobación de la factura.

equisición de compra. El departamento que solicita partidas para

vo o servicios, o el almacenista la reposición de inventarios, envía

Equisición por escrito debidamente aprobada al departamento de com-

requisición se prepara con un número suficiente de copias

o con las necesidades del sistema que se siga; el original se env

rtamento de compras y se conserva una copia en el lugar de orig

uisición hace actuar al departamento de compras, gestionando

lento de la requisición.

den de compra. El departamento debe solicitar y recibir ofer

le comprar el artículo solicitado. La orden se coloca de acuerdo

mbre seguida por la compañía en la compra de artículos simi

to a calidad, cantidad, precio, empaque, embarque, etc. Se foi

orden de compra una vez aprobada por el funcionario apropiad(

original se envía al proveedor; una vez aceptada, constituye u

de compra y al almacenista. El departamento de compras conserva una copia y la archiva bajo Pedidos Enviados. La copia enviada al departamento que hizo la requisición sirve de aviso de que su solicitud ha sido aprobada. En numerosas empresas, la copia enviada al departamento de recepción no muestra cantidades, forzándolo de esta manera a que cuente e inspeccione debidamente las mercancías recibidas. La copia que recibe el departamento de contabilidad le sirve de aviso para calcular los desembolsos futuros. La copia enviada al departamento de presupuesto sirve de base para reducir las apropiaciones y de indicación de que se cumple con los planes fijados. La copia del almacenista le avisa que debe preparar espacio para el material correspondiente. El departamento de compras, al archivar la orden de compra, debe adjuntarla a la requisición de compra. Si la compañía cancela una orden de compra, o si ésta no la acepta el proveedor, deben recogerse y archivarse todas las copias correspondientes, pues todos los números de las órdenes de compra deben estar completos en secuencia numérica.

Recepción. Cuando el departamento de recepción se hace cargo de las mercancías compradas, las pesa, cuenta o mide, y las inspecciona en cuanto a calidad y especificaciones. El departamento de recepción prepara su informe de recepción en cuadruplicado cuando menos; envía una copia al departamento de compras, una al

almacenista, otra al departamento de contabilidad para que la adjunte a la factura del proveedor, y una más se adjunta a la copia de la orden de compra del departamento de recepción y se archivan ambas. No debe autorizarse al departamento de recepción a que reciba cosa alguna si no cuenta con una orden de compra.

Facturas. No debe aprobarse ninguna factura hasta que las mercancías se hayan inspeccionado, contado y aprobado. Deben enviarse las facturas primeramente al departamento de compras, donde se les pone un sello con el número de la orden de compra, fecha de recepción y comprobación de la recepción. Una vez que el departamento de compras acepta el informe de recepción, saca del archivo de Pedidos Enviados la copia de la orden de compra y la transfiere al archivo de Pedidos Recibidos. El departamento de compras aprueba la factura, la coteja con el informe de recepción y la envía al departamento de contabilidad, preferentemente con una, copia del informe de recepción. El departamento de contabilidad coteja la factura con su copia de la orden de compra y el informe de recepción y comprueba las operaciones aritméticas; entonces la factura está lista para pagarla. Al pagarla, se le pone el sello de ”Pagado”, juntamente con la fecha y se archivan la factura y la copia del departamento de contabilidad de la orden de compra, Todas las facturas y comprobantes deben estar aprobadas por el funcionario facultado para ello.

Ventas. Ventas al contado Todas las ventas_son

de las boletas de ventas hechas cada día debe ser igual al total red-

por el cajero. Una variante en este procedimiento consiste en que nona que hace el paquete coteje la boleta de ventas con el precio

trío en la mercancía. La preparación de las boletas de ventas requiere o y la tendencia moderna es que el vendedor opere una caja regisra que imprime otra boleta con el importe de la venta, acumulando listradora el total de ventas. El cliente paga entonces en una caja radora central. El total recibido por este cajero central debe conr can el total de ventas de las cajas registradoras. Cuando no es le tener a la vez vendedores y cajeros, deben usarse cajas registraque muestren en forma visible el importe de la venta, imprimiendo yez una boleta con el importe de la venta que se entrega al cliente. yrocedimiento tiende a eliminar la posibilidad de no marcar la venta marcarla con un importe inferior en la caja registradora. :lada negocio que vende al contado tiene que resolver un problema nte. Un buen sistema de control de inventario ayuda a contabilizar las ventas al contado. Si se llevan inventaries en los departamentos enudeo, las diferencias halladas entre los inventarios físicos y los bles significan que hay robo de mercancías o de dinero en efectivo. página 103, se discuten con mayor amplitud los procedimientos de d sobre el dinero recibido, en la sección titulada ”Recibo de efectivo”. **iENTAS A** cláDrro. Las ventas a crédito requieren: 1) la recepción riaración de la orden de venta, 2) el embarque del pedido, 3) el y la facturación al cliente, y 4) la recepción del pago del cliente.

edimientos seguidos en las ventas a crédito varían considerable-

en diversas empresas y cada una de ellas debe adoptar el método ajuste mejor a sus necesidades. A continuación se explican algunos

rocedimientos seguidos en general en una compañía tipo, interesada

trolar bien sus operaciones.

eparación de la orden de venta. Cuando se recibe un pedido de

te, lo aprueban el departamento de ventas y la división de crédito.

aprobado por el departamento de crédito, se envía una copia

rtamento de embarque en caso de que la compañía fabrique para

antes de recibir pedidos. El pedido sirve como aviso de entrega

én. Si la compañía fabrica sobre contrato, se prepara una copia del

ara fabricar las mercancías.

barque. Otra persona diferente de la que recibe el pedido debe a mercancía con el pedido. En algunos casos la copia de embarque

ido se envía directamente al almacén, donde un empleado va

do las partidas y otro las reúne; el primero de estos empleados

anotaciones necesarias para las deducciones en los inventarios. las mercancías y la copia de embarque del pedido se envían a e embarque para una revisión final y despacho. El departamento

Contabilización y facturación. El departamento de facturación corrige las otras copias de la orden de venta para que concuerden con la copia del departamento de embarque en cuanto a las mercancías realmente embarcadas. Entonces se preparan las facturas de venta en el departamento de facturación. La factura original de venta se envía al cliente; el duplicado se archiva juntamente con el pedido del cliente; el triplicado se envía al departamento de contabilidad; el cuadruplicado se envía al departamento de ventas, donde se notifica al vendedor del embarque a su cliente. Cuando las mercancías las entrega el servicio de reparto de autocamiones de la compañía, el conductor del camión lleva una o dos copias que firma el cliente como recibo. En algunas variantes de este método, se copian todos los pedidos en una hoja de pedidos; y en algunos casos una copia de la orden de venta sirve de factura.

Los departamentos de ventas y crédito tienen obligación de asegurarse de que los pedidos no sean ficticios. En las tiendas de departamentos donde los clientes tienen cuentas de crédito, el procedimiento es más sencillo y la operación diferente; pero el principio es el mismo. El empleado vendedor prepara una factura en duplicado, entregando el original al cliente y enviando el duplicado al departamento de contabilidad, donde sirve de base para cargar a Cuentas por Cobrar, acreditar a Ventas y a Inventario.

En cualquier caso, la copia de la factura del departamento de contabilidad es el documento original que autoriza el cargo al cliente. Esta función corresponde exclusivamente al departamento de contabilidad; no debe concederse al departamento de ventas ni debe ser manejada tampoco por el cajero, que más adelante registra el recibo del pago del cliente.

Devoluciones y bonificaciones sobre ventas. Debe extenderse una nota de crédito por las devoluciones y bonificaciones sobre ventas, aprobada por una persona que no sea el tenedor de libros ni el cajero. Puesto que las devoluciones de ventas deben hacerse al departamento de recepción o a una oficina de ajustes, se puede descubrir cualquiera nota de devolución dudosa o falsificada. Las notas de crédito falsificadas indican generalmente la comisión de un desfalco o de un acto inmoral en connivencia con un cliente y

consiguientemente una pérdida en las cuentas por cobrar. La nota de crédito por una devolución de mercancías debe ir acompañada de una autorización al departamento de recepción o al almacén para que acepte las mercancías y las coloque en inventario nuevamente.

Recibo de efectivo. *Problemas que representa.* Al establecer un sistema de control interno para recibos de efectivo, debe tratarse que su operación garantice que todo el efectivo recibido se contabilice y que no deje de recibirse ningún pago. El dinero en efectivo robado antes de contabilizarlo es mucho más difícil de descubrir que el efectivo recibido y con-

ude", se discutieron los métodos usados para no contabilizar las ones en efectivo, juntamente con ciertos trámites necesarios para rirlos. Además, deben establecerse y hacerse cumplir los siguientes imientos de control interno. *'ectivo recibido por* correo. Los cajeros nunca deben abrir el correo ga, pues este acto los pone en posesión de las remisiones en efectillegan por esta vía y les ofrece la oportunidad de manipular la contd. El correo debe abrirlo alguna persona que no esté relacionada caja ni con la contabilidad ni con ninguna otra forma de fondos tivo, como por ejemplo la caja chica. Debe hacerse una lista detae todas las remisiones recibidas, enviando una copia al cajero para ga los asientos correspondientes en la caja y para preparar las boledepósito para el banco, otra copia debe enviarse a los tenedores de >ara hacer los asientos en los mayores de cuentas por cobrar y en or general, y otra al tesorero para su cotejo con el duplicado como de las boletas de depósitos bancarios. lista de remisión sirve para evitar el traslapo. El duplicado como de la boleta de depósito muestra cualquier diferencia entre el verdadero correspondiente al depósito bancario y el asiento falso libros de la compañía. El efectivo se envía directamente al tesorero, que no es necesario que ni siquiera lo vea el cajero. El tesore1s de depositar el efectivo, debe cotejar los cheques y el dinero, comdo su importe y descripción con el duplicado de las boletas depósito. >das las transferencias entre bancos deben estar aprobadas específie, con objeto de evitar la circulación de cheques en descubierto D5 bancos. El tesorero está suficientemente controlado, pues tanto o como el tenedor de libros contabilizan los fondos que se le entrea vez que el tesorero ha comprobado las recepciones y los dupliboletas de depósito, debe aprobar éstas y enviarlas al denartamento

torta interna para su cotejo con los libros de contabilidad y con

lo bancario correspondiente. El departamento de auditoría interna

nservar todos estos datos para el auditor independiente: caso de

haya departamento de auditoría interna, el tesorero debe con1 duplicado comprobado de las boletas de depósito para el audi-

ndiente. Estos duplicados comprobados de las boletas de depósito

auditor una comprobación de los estados bancarios de depósitos.

a persona que abre el correo substrae valores. puede tenerse la

de que el cliente que los remite reclamará cuando recibe recordapagos que ya ha liquidado. Si el cajero comete un robo en efec-

alterar sus libros, quedando en esta forma sujeto a sospechas en

les del auditor. Sí el encargado del mayor contabiliza en exceso

tos sobre ventas, no le servirá de nada a menos que haya con-

capítulo. **Si se siguen** los procedimientos descritos, el traslapo y la circulación en descubierto de cheques será imposible a menos que haya connivencia entre varios empleados.

Además de los procedimientos de control interno que deben estar en vigor para manejar el recibo de valores por correo, deben implantarse las normas siguientes, bien sea que los valores se reciban por correo o en efectivo de las ventas en las tiendas.

Liquidación del efectivo. Todas las recepciones en efectivo deben liquidarse a través de un solo punto en una organización. Si hay sucursales que hacen cobros en efectivo, deben depositarlo en un banco local, avisando oportunamente a la oficina matriz. No debe permitirse que una sucursal haga desembolsos del efectivo que recibe.

La recepción y tal contabilización de efectivo debe hacerse por separado. Si dos o más personas están encargadas de diferentes obligaciones en relación con la recepción de efectivo y su contabilización correspondiente, se reducirán las posibilidades de fraude. La persona que recibe dinero en efectivo no debe estar relacionada con los libros de contabilidad, auxiliares o principales. En una tienda de ventas al menudeo en que se usan cajas registradoras que muestran en forma visible las ventas que se registran, una persona debe contar el dinero y prepararlo para depositarlo; otra persona debe cotejar el dinero contado con la suma que aparece en la cinta independientemente controlada de la máquina registradora, las boletas de ventas o las cintas de la máquina sumadora, según sea el sistema de operación adoptado. Los totales del haber de las cuentas de Ventas y Cuentas por Cobrar deben reconciliarse con los totales del debe de Recibo de Efectivo y Descuentos sobre Ventas y otros cargos.

Depósito intacto del efectivo. El efectivo debe depositarse en el banco corno se recibe. No deben hacerse desembolsos del dinero recibido, sino por cheque o usando fondos específicos establecidos para este fin.

Instrucciones a las clientes y a los bancos. Las facturas y los estados deben mostrar a qué orden deben extenderse los cheques de remisión de fondos. Los cheques extendidos al portador o a la orden de una tercera persona, son más fáciles de cobrar que los que se hacen a la orden de una persona autorizada en la empresa.

Los bancos en que la compañía deposita sus fondos deben recibir instrucciones por escrito —autorizadas debidamente por el consejo de directores cuando se trate de sociedades anónimas— de aceptar cheques y otros valores fácilmente negociables únicamente para abono en cuenta, **limitando** de esta manera el cobro indebido de los mencionados instrumentos de crédito.

Desembolsos en efectivo. *Sus problemas.* El fraude en los desembolsos en efectivo ocurre normalmente en los gastos de caja chica y en las com-

>ras

[A: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

”Compras”), la contabilización de los valores a pagar, la preparación s cheques en pago de facturas y la revisión de los cheques. *’L’aja chica.* Los desembolsos de caja chica deben limitarse a candi máximas pequeñas fijas. Las pólizas de caja chica, usadas y sin usar, controlarse. La póliza de caja chica debe escribirse siempre con tinta. estar firmada por el cajero de caja chica y por el receptor, y debe aprobada por una tercera persona. Una persona que no sea el cajero ja chica debe cancelar las pólizas después de pagadas y antes de que ero de caja chica tenga acceso a ellas. *7 banco.* Debe registrarse en el banco una resolución aprobada por sejo de directores indicando las personas que tienen autorización para cheques. Todos los desembolsos comerciales de la compañía deben e por medio de cheque, pues de esta forma se obtiene automáInte un recibo. Los cheques nunca deben hacerse al portador. a *póliza y otros comprobantes.* Las pólizas, debidamente autorizaaprobadas, deben constituir la base para la expedición de cheques. rez pagada, una póliza debe controlarse de tal forma que no pueda tarse al cobro nuevamente; esto se logra sellándola o perforándola ma apropiada. Además, las facturas aprobadas y otros documentos nados con la póliza deben ir adjuntos a ella y deben sellarse o pertambién. Igualmente deben controlarse todas las formas de póliza das, con objeto de evitar su empleo en falsificaciones. Las devos y bonificaciones sobre compras deben comprobarse para estar seguque el pago no es superior a la cifra acordada. Deben comprobarse cuentos de compra para estar seguros de que están bien calculados el cheque de pago no es por una cifra inferior a la que aparece en a, facilitando de esta forma la substracción de una cantidad equi. a la diferencia del efectivo recibido. *cheque.* La persona que entrega el cheque no debe tener relación con la preparación o aprobación de la póliza comprobante. Si ques llevan dos firmas, ninguna de ellas debe ser la del cajero. Los s deben ser entregados o enviados por correo directamente por la persona que los firma, quien debe desprender todas las pólizas y kbantes y regresarlos al tenedor de libros. Los cheques firmados nunca

egresarse al tenedor de libros.

n objeto de evitar la substitución y manipulación de cheques, los

Vuelve el banco pagados deben enviarse a una persona que no sea

o ni el tenedor de libros. Una vez reconciliados los estados de

11e1 banco, los cheques pagados pueden enviarse al tenedor de libros.

faltar ninguno de los cheques expedidos; los cheques pagados por el banco deben revisarse para tener la seguridad de que no

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

107

tracción de una cantidad equivalente del efectivo recibido, y la contabilización en exceso en

el debe de una cuenta, probablemente de gastos.

Los cheques para transferir fondos de un banco a otro deben examinarse cuidadosamente para tener la seguridad de que no encubren una circulación de cheques en descubierto.

Control de la nómina. El pago de la nómina significa naturalmente el desembolso de cantidades en efectivo; por tanto, la discusión de los procedimientos seguidos en el pago de nómina debe ocupar un lugar con los desembolsos por concepto de compras u otros en efectivo. Se trata en este capítulo en forma independiente y debe estudiarse cuidadosamente y relacionarse con la sección en este capítulo titulada ”Desembolsos en Efectivo”.

Los problemas. El procedimiento seguido en el pago de nómina comprende 1) la contratación del encargado; 2) llevar un registro para cada empleado u obrero del tiempo trabajado y del que no ha trabajado; 31 computar los pagos periódicos a los empleados u obreros, individualmente y en total; 4) el pago. Véase el inciso j), que trata de los desembolsos fraudulentos (pág. 100), para ver las formas en que es posible manipular la nómina. Puede lograr fácilmente la manipulación de la nómina una sola persona si no se toman precauciones. Aun tomándolas en forma apropiada, la comisión del fraude es relativamente fácil con la connivencia de dos o más empleados. Hay casos en que todas las precauciones conocidas no proporcionan una seguridad completa en contra de la perpetración del fraude.

Separación de obligaciones. Al establecer un control interno apropiado sobre las nóminas, deben separarse en la medida necesaria las obligaciones de toda persona relacionada con la contratación, computación de la nómina y su pago. El objeto de esta separación es evitar la posibilidad de connivencia, los aumentos ficticios en la nómina y para facilitar el trabajo de las diversas personas en la computación de la nómina. Naturalmente, una separación exagerada sin una reconciliación y comprobación adecuadas facilitará el fraude que trata de evitar.

Expedientes del personal. Si existe un departamento de personal, los empleados u obreros deben contratarse a través de este departamento con apoyo en solicitudes por escrito de los departamentos de operaciones. El departamento de personal debe llevar un expediente de cada empleado u obrero que trabaje en la empresa, su nombre, dirección, número del seguro social, solicitud original, referencias, experiencia, fecha en que comenzó a trabajar, departamento, tarifa de jornal o de sueldo, cambios en estas tarifas y la fecha en que entraron en vigor los cambios, y aviso de terminación de contrato o despido. Algunos de estos datos pueden llevarse en los expedientes individuales de jornales devengados, si así se desea. Estos datos no solamente son necesarios para la empresa, sino obligatorios

de_

no debe estar al alcance de los empleados de nómina, cajero o gador. *xpedientes de nómina.* Habitualmente los expedientes de nómina esmpuestos de las tarjetas de tiempo u otros comprobantes originales mpo trabajado, un expediente individual de los jornales devengados iario o resumen de nómina. Ira llevar un registro del tiempo trabajado, un reloj registrador es or; sin embargo debe vigilarse la operación de marcar las tarjetas, vitar que las correspondientes a los obreros ausentes sean marcadas compañeros, tomadores de tiempo o capataces. Estos últimos deben ar informes diarios de cada obrero y la forma en que ha empleado [po en cada trabajo u operación, su tiempo ocioso, etc. Los empleados rartamento de nómina cotejan estos informes con las tarjetas de tiemricamente, el total de horas y minutos trabajados de acuerdo con el del tiempo empleado en diversos trabajos, operaciones, tiempo ociodebe ser igual al tiempo total que arrojen las tarjetas de reloj. **En** caso éstas no se usen, debe haber un encargado que tenga obligación de inacerca del personal ausente y del tiempo no trabajado que haya que de la nómina. Al terminar cada día de trabajo o al final de cada de pago, se inspeccionan las tarjetas de tiempo, los informes de mo y los de llegadas tarde fuera de hora, y los datos necesariós mente el tiempo pagado— se asientan en cada expediente indivikaa jornal. Este trabajo debe realizarlo una persona que no esté conec-

el pago de los jornales. La totalización de la nómina debe hacerla que no esté conectada con la preparación del dinero en efectivo o con la distribución del pago de jornales a los obreros.

a expediente individual de jornales debe mostrar, por cada período

Ina, el tiempo trabajado normalmente, el tiempo extra, el tiempo

las deducciones para F.I.C.A., seguro contra el desempleo, gastos

tal, cuotas sindicales, alimentación, impuestos sobre la renta rete-

otras partidas, y el importe neto pagado. Estos mismos informes

kualmente incluirse en forma resumida en la nómina total del

Esto se logra usualmente haciendo copias con papel carbón de

ientes individuales de jornales y del diario o sumario de nómina.

se preparan los expedientes individuales de jornales y el diario de

deben compararse los nombres de los empleados que aparecen en

los expedientes de los empleados activos que se llevan en el depar-

de personal. Un empleado del departamento de contabilidad debe

r los expedientes de jornales y el diario de nómina y, además,

probar todas las operaciones aritméticas. El total de los cheques o del

efectivo debe comprobarse contra el total comprobado de n6mi-

se paga en efectivo, los jornales se colocan en sobres cenados,

a ni **al CP**

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

109

Pago de nómina. En cuanto se refiere al control interno, puede decine que es casi indiferente que el pago se haga con cheques o efectivo. El pago de los jornales con cheque es preferible, sin embargo. El pago en efectivo tiene varias desventajas, como se expone a continuación:

1. Es más fácil que los jornales no reclamados se los apropien algunas personas indebidamente, pues la falsificación no es necesaria excepto cuando los obreros deben firmar un recibo.

2. Puede haber un robo de nómina. 3. Es más fácil que el pagador retenga las cantidades devueltas pagadas en exceso, o que substraiga dinero de un sobre cuando los jornales se han computado en exceso y que cambie el sobre indicando la cifra inferior. Luego podrá el pagador elevar la cifra en el recibo que firma el obrero para concordar con la que aparece en el diario de nómina.

4. Es más fácil apropiarse fondos con un aumento simulado en **la nómina.**

El pagador —no un miembro del departamento de contabilidad, ni la persona que computó la nómina— debe pagar a los obreros. El trabajo del pagador lo comprueba un empleado que lo acompaña. Cada empleado es identificado antes de pagarle; si recibe el pago en efectivo, debe firmar un recibo por el jornal. La identificación se realiza en varias formas, desde el conocimiento personal hasta fichas de identificación y huellas digitales; pero el conocimiento personal es el mejor, pues los otros métodos son molestos y costosos y no son siempre infalibles. El obrero o empleado debe recibir un estado mostrando su jornal o sueldo total, las deducciones y el importe líquido recibido en efectivo o en cheque. Luego, si el pago ha sido en efectivo, las firmas en los recibos se cotejan con las obtenidas originalmente para este fin. Los sobres o cheques no reclamados se regresan al departamento de contabilidad y el pagador o empleado encargado de la nómina conserva los recibos sin firmar hasta que alguien reclama los jornales o éstos se regresan a la caja general o a un fondo específico.

Una ratificación anual de cierto valor de los jornales pagados puede obtenerse con una

remesa independiente controlada por correo de las formas federales W-2 enviada por medio de un auditor profesional independiente, con instrucciones de que todas las reclamaciones se dirijan a él personalmente. En caso de que haya habido aumentos simulados en la nómina, la forma W-2 indicará una cantidad superior a la recibida en realidad; y puede tenerse la seguridad de que un empleado u obrero reclamará, puesto que estará sujeto a un impuesto sobre la renta más elevado basado en la forma W-2 que lo estaría basándose en lo que ha cobrado en realidad.

Si no se segregan las obligaciones de los diversos empleados, la manipulación de la nómina podrá ser extremadamente fácil. Si una persona prepara los expedientes de jornales y el diario de nómina sin que otra persona compruebe la exactitud de los expedientes de empleo y el tiempo IrabShikafaiiiimular_un_aumento_en_los jornales o colocar emplea-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO cuando prepara los sobres de pago. El empleado encargado de la

Fa (o mi empleado en el departamento de contabilidad o el pagador)

totalizar en exceso el diario de nómina y substraer la cantidad

nte, en caso de que su trabajo no sea comprobado' detalladamente.

Impleado encargado de la nómina paga a los obreros y si los expe-

que forma no se cotejan con los expedientes del departamento de

puede dejar que los nombres de ex-empleados permanezcan en

conservando estos jornales; o bien puede dejar de hacer deducciones

tómina o en los expedientes de nómina, haciendo, sin embargo, estas

¡iones en los sobres de pago.

trabajo en el departamento de empleos o personal, en el del tomatiempo y donde se preparan los expedientes de jornales, debe estar

Lamente segregado uno de otro con objeto de lograr exactitud y

In en la nómina.

itrol de inventario. Los inventarios son tan importantes como el

,n efectivo. Los fines y objetivos perseguidos en el control de inven-

la prevención del robo y el abuso, la orientación en el programa

pras y la tramitación mas rapida de las órdenes de produc-

ide venta, asegurando que hay una existencia en cantidades ade-

le los artículos necesarios. Es preciso controlar y guiar con acierto

del capital en trabaio desde existencias en caja hasta inventarios

Ivo regreso a caja. Pequeñas pérdidas sufridas a lo largo de una

producción pueden llegar a un total desconcertante.

llevarse un sistema de inventarios perpetuos y de cuentas de

In el mayor general. El sistema de inventarios perpetuos puede

la dirección del encargado de existencias, o puede llevarse en

lamento de contabilidad. Si es posible, una sola persona debe ser

de de todos los materiales recibidos y expedidos en el almacén.

›na encargada debe firmar por todas las partidas recibidas. En el

lento de contabilidad debe llevarse en una cuenta de control un

todas las recepciones, entregas y saldos de inventario; este mismo

nto de contabilidad debe hacer periódicamente los asientos co-

!ntes al movimiento en forma de resumen, no detallado. De esta

totales de la cuenta auxiliar de inventarios perpetuos quedan los por un departamento que no está en contacto con los mate-

expedientes del almacenista —en papel de sumario o cinta maglos expedientes del departamento de contabilidad deben con-

icén debe autorizar la salida de materiales únicamente a cambio

uisición por escrito, debidamente autorizada y tramitada. El de-

que formula la requisición debe conservar un duplicado para

ulterior con la copia en almacén. La requisición que recibe

le sirve de autorización para dar salida al material y acreditar

cerse el cargo debido a la orden de trabajo o departamento correspondiente y acreditarse las cuentas de control de inventario (y las cuentas duplicadas de inventario perpetuo, en caso de que se lleve). Las cuentas de control, la suma de las cuentas de inventario perpetuo y los resultados de los inventarios físicos deben concordar entre sí. Puede cometerse un fraude por medio de requisiciones falsas, robo o connivencia. Si los materiales y sus expedientes están separados, y si se investigan y controlan las recepciones y salidas en el almacén, el robo es el único método posible para cometer un fraude y debe ser posible descubrirlo. En una empresa que usa el método de inventario de unidad al

menudeo como control contable, las boletas de ventas o las etiquetas separadas de la mercancía sirven de comprobantes para acreditar el inventario. Deben estudiarse los medios de almacenamiento, de forma que los artículos dispersos en varios lugares no se pierdan, extravíen o se empleen con abuso.

EJEMPLO. ¿ Cuánto cuestan a los comerciantes al menudeo las depredaciones de los empleados de manos ligeras? Ninguno de ellos tiene una respuesta exacta. Como un pobre lugareño incauto que acaba de ser timado por mi elocuente desconocido que le propuso un negocio fabuloso de *unas minas* de uranio, los comerciantes no hablan con agrado de sus pérdidas. A menos que el robo sea de gran consideración, las empresas nunca denuncian los hechos ante los tribunales y una compañía de seguros calcula que menos del 10% de todos los rateros de tiendas van a prisión. Además, numerosas tiendas opinan que la publicidad de esta clase de hurtos no logra otra cosa que fomentarlos.

Los estudios particulares realizados, sin embargo, indican que las pérdidas son cuantiosas.

Joseph B. Hall, presidente de Kroger Co., estimó este año que las pérdidas en inventarios cuestan a su compañía entre cuatro y cinco millones de dólares anuales y que cuando menos la mitad de estas pérdidas obedecen a los hábitos de los empleados de llevarse a su casa artículos propiedad de la compañía.

LA MITAD DE LAS UTILIDADES

Las pérdidas de inventario sobre una base promedio nacional ascienden aproximadamente al 1.1% del importe total de las ventas al menudeo, según informa la Asociación Nacional de Comerciantes al Menudeo, que agruna 10.300 tiendas de dnnartamentos v de especialidades. Esta cifra de pérdidas sobrepasa a la mitad de las utilidades de operación promedio de los comerciantes al menudeo, aun alcanzó una cifra de únicamente 2.1% sobre el total de las ventas en 1957.

Aun cuando la pérdida total de inventario incluye también los desperfectos y roturas, los errores involuntarios en la contabilidad y los robos de rateros, descuideros y cruzadoras en las tiendas, los comerciantes al menudeo calculan que aproximadamente la mitad de esta pérdida puede adjudicarse *a* los empleados de manos ágiles. Puesto Cale el total de las ventas al menudeo del año pasado ascendió a 200.000 millones de dólares, el señor Hament, de Merit Protective Service, opina que su cálculo es moderado

nales profesionales en los Estados Unidos en 1957 ascendieron a $479 millones.

Las pérdidas cubiertas por el seguro contra robo de los empleados, que **pagaron** las firmas asociadas a la Asociación de Seguridad de América han subido con rapidez asombrosa hasta un 250% desde 1946, mientras que los seguros en efecto ascendieron únicamente 70%. Las 142 compañías anónimas que pertenecen a la asociación desembolsaron $27.3 millones para pagar reclamaciones por pérdidas en 1955; el año pasado esta cifra aumentó hasta $35 millones. Naturalmente, estas cifras estadísticas ofrecen únicamente una vista parcial de las actividades criminales de los empleados, puesto que la asociación calcula que únicamente de un 10% a un 15% de las firmas que sufren pérdidas por robo están amparadas por ”seguro de honradez.”’

›ntrol del material de oficina y del departamento de ventas. El mejor re puede seguirse para controlar estos artículos es contabilizarlos en n forma que los inventarios. Sin embargo, es un hecho que hay que • que numerosas empresas *no* controlan el material de escritorio y lartamento de ventas de esta manera. Si el sistema de control de inp como se ha expuesto no se usa, debe seleccionarse para estos artícu’punto central de almacenamiento, cerrado con llave. Una persona

responsable de todas las entregas, contra una requisición de la

o departamento que solicitan los artículos o materiales. Ocasional-

Jebe hacerse una revisión para determinar si las requisiciones de una

departamento te apartan de lo normal de acuerdo con el consumo

kt

trol interno de las cuentas por cobrar. Puede acreditarse una r cobrar únicamente cuando se recibe efectivo, se subroga un o por cobrar, se recibe una devolución de mercancías, se concede

icación o descuento, o la cuenta se da de baja en libros como in-

Indo se envían estados de cuenta por correo a los clientes, deben

rse antes con los saldos de la cuenta por cobrar haciendo el cote-

Dersona diferente a la que los preparó y que no tenga ninguna rela-

las obligaciones habituales del encargado de llevar las cuentas por con el cajero. La persona que coteja los estados de cuenta con las

’debe enviarlos por correo directamente; y los estados devueltos que

sido entregados a los destinatarios deben llegar directamente sin

la misma persona.

do se recibe dinero en efectivo de un cliente, deben prevalecer los

ientos de control interno aplicables al efectivo ya descritos. Los las cuentas por cobrar causados por devoluciones de ventas, deben

ese en el departamento de recepción de la misma manera que se

a una compra. Los créditos también a las cuentas por cobrar que

origen en las bonificaciones sobre ventas y en cuentas incobraapoyarse en autorizaciones por escrito firmadas por perruna

Los créditos que obedezcan a

}t3

Control interno de las inversiones. Las inversiones deben efectuarse y liquidarse únicamente mediante autorización de persona facultada para concederla, debiendo examinar el auditor los comprobantes correspondientes. Estos comprobantes podrán hallarse en las decisiones del consejo de directores, de los comités financieros, o de una persona que posea facultades adecuadas para realizar actos de dominio, es decir, para comprar y vender. Debe llevarse una lista detallada o un registro en el mayor auxiliar de todos los valores bursátiles en cartera, en forma completamente independiente de la persona o personas que tengan control físico sobre los bonos, documentos o acciones. Los valores bursátiles adquiridos como inversión deben conservarse en una caja fuerte de seguridad, a la cual esté prohibido el acceso de una persona sola. El título de propiedad debe estar a nombre del cliente. En algunos casos, en que el título es nominativo, los valores deben llevar endosos en blanco para facilitar cualquier acto de dominio.

Control interno del activo fijo. El activo fijo debe controlarse no solamente de manera física, sino por medio de una cuenta de control para cada grupo de activo, apoyada en cuentas auxiliares en el mayor de la planta. El activo fijo debe adquirirse únicamente por medio de requisiciones y autorizaciones apropiadas. El retiro de las partidas de activo fijo debe estar debidamente autorizado, enviando un aviso de retiro al departamento de contabilidad para que haga los asientos adecuados en las cuentas.

Numerosas partidas de activo fijo son pequeñas, pero individualmente costosas. Debe protegérselas cuidadosamente contra robo y cotejarlas frecuentemente con los expedientes del inventario de bienes.

EJEMPLO. Hasta hace unas cuantas semanas, siete cajas registradoras estaban trabajando solícitas marcando las ventas en la sucursal de Evanston, de una importante cadena de supermercados del Medio Oeste. Todas las noches se hacía una confronta de los talones de las registradoras, que salía siempre bien, habitualmente al centavo. Había únicamente un pequeño defecto: la cadena había equipado a su sucursal con seis cajas registradoras únicamente. La séptima era el producto genial de la inventiva del gerente de la tienda y de su ayudante, quienes habían dispuesto su propia sección de mostrador de salidas con su propia caja registradora. Este plan de participación en las utilidades desafió toda investigación durante 27 meses. Entre tanto, más de $70,000 habían pasado a través de la codiciosa caja registradora supernumeraria, para ir a parar a poder de los dos cómplices.'

Control interno del pasivo. Los procedimientos de control interno indicados para compras y desembolsos en efectivo son también aplicables al pasivo, puesto que el pasivo es el resultado de la adquisición de activo, el incurrimiento en un gasto o la conversión de otra partida de pasivo, y asimismo la liquidación habitual del pasivo es mediante un pago.

El principio aplicable específicamente al control interno del pasivo es que no pueda incurrirse sin una autorización apropiada. Otro es que el pasivo debe manejarse de tal manera que se liquide oportunamente, como cuando se trate de casos en que se puedan aprovechar descuentos por pronto pago; otros, serán el propósito de conservar una buena clasificación

ida, cumplir con las leyes establecidas, como el pago de los impues>bre la renta retenidos, los impuestos para el seguro social, y otros; nplir con las disposiciones legales en los contratos respecto al pago tereses, depósitos para tomar parte en licitaciones y pagos de capital.

:Iontrol interno en una organización pequeña. Los comentarios pn

ttes sobre control interno han estado predicados en el supuesto

número de empleados de oficina es suficiente para segregar res-

bilidades, obligaciones y facultades. En algunos casos, podrá imaginan

razón que la organización debe ser de proporciones colosales pan

un sistema adecuado de control interno eficientemente.

Es mayor el número de pequeñas negociaciones que de grandes ems, y la parte que desempeña el control interno es igualmente impor-

en la pequeña negociación que en la gran empresa. Supóngase un cas.

te hay únicamente un propietario y solamente un empleado de ofici-

ste último desempeña todas las labores de tenedor de libros, conta-

demás trabajos de oficina. Supóngase, primeramente, que el propietario

nrado; si no lo es, sus problemas más importantes serán subsecuente-

de índole fiscal en la tributación de impuestos. Supóngase también 1 empleado de oficina está interesado en conservar su honradez, tanto 1 respeto que se debe a sí mismo como por el aprecio que tiene de inión de su patrón. :Ion objeto de lograr un control interno razonable en las circunsrs descritas, las obligaciones del *propietario exclusivamente* —supo que carezca de conocimientos contables— podrán exponerse en la

siguiente:

Impras

Llevar una lista de todas las órdenes de compra colocadas.

Cuando se reciben las mercancías y facturas correspondientes a cada orden

de compra, anotar su recepción en la lista de órdenes de compra.

■atas

Conservar cerradas con llave todas las cajas registradoras.

Cambiar él mismo las cintas de las máquinas registradoras, o

Llevar un registro de todas las boletas numeradas de ventas.

Cotejar las cintas de la máquina sumadora donde se hayan sumado las

boletas de ventas, con las boletas, con el debe de la cuenta de Caja del

día, y con los depósitos hechos en el banco.

ibos de efectivo

ub

econciliar el efectivo en caja con las boletas de ventas o con las cintas de máquinas registradoras (véase inciso 2, arriba). rir *toda* la correspondencia.

acer una lista de todas las remisiones y *conservar una coAia de la lista.*

epositar *diariamente* todo el efectivo en el banco.

otejar el depósito bancario con el debe de la cuenta de Recibos en Efectivo.

bobos

acer todos los desembolsos por medio de cheques numerados y controlados.

pagar las facturas, marcarlas con un sello de ”Pagado”, y hacer una

otación en la orden de compras mencionada en el inciso la), anteriorment

timar los desembolsos hechos con cheque diaria o semanalmente y cotejarle

el haber de la cuenta de Caja que lleva el tenedor de

A

5. Nómina

a) Examinar la lista de *nómina,* o el diario de nómina, *revisando los nombres*

de los empleados y las cantidades pagadas a cada uno. b) Sumar la nómina. 6. Inventarios

a) Usar el sistema de menudeo u otro control unitario, si es posible. *b)* Supervisar o contar personalmente periódicamente el inventario. 7. Cuentas por cobrar

a) Comprobar las boletas, facturas, etc., de venta contra los estados. *b)* Enviar personalmente por correo los estados. *c)* Cotejar los estados con el mayor de cuentas por cobrar. 8. Diversos

a) Obtener una explicación de los asientos en el diario general. *b)* Establecer una relación de trato personal con el empleado de *la oficina.* *c)* Emplear un contador *competente* para que realice una auditoría periódica

y visitas intermedias.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

I. Enumérense cinco características distintivas de la auditoría interna. 2. Se solicita a un estudiante avanzado de contabilidad que haga una auditoría

en una pequeña sociedad anónima. Cuatro vendedores están encargados *de* las ventas a 1,000 librerías aproximadamente. A causa de que conoce en forma familiar las librerías, el gerente de ventas ha recibido la petición de aprobar todas las órdenes antes de su despacho. En el caso de cuentas delincuentes, el gerente de ventas decide si se les han de conceder o negar nuevos créditos y es necesario que apruebe la baja en libros de las cuentas incobrables. Un tenedor *de* libros y dos facturistas manejan la contabilidad. El otro personal está compuesto de tres editores y sus secretarias y un encargado de la producción que hace los contratos con los impresores para la publicación de los libros. Los embarques se hacen directamente de los almacenes de los impresores a las librerías. ¿En qué forma se verá el auditor afectado por el control interno sobre los créditos? Explíquese en forma razonada.

(I.A.C.P.T.) 3. a) ¿Por qué razón un contador público independiente revisa el *sistema* de

control interno de un cliente y cuáles son las principales preguntas que trata de contestar al hacer la revisión? *b)* Compárese la extensión y alcance de la revisión que hace un auditor del

control interno en su primer examen de un nuevo cliente con la revisión del sistema de un cliente cuya contabilidad ha examinado con regularidad a través de un periodo de años. 4. Varios meses después de que el auditor terminó su trabajo de auditoría en

la contabilidad de la Colby Company y presentó su informe, recibió una carta del presidente de la compañía, afirmando que el tesorero había descubierto **que durante los últimos tres años habían ocurrido con regularidad robos en la caja chica. El presidente solicita que el auditor explique el no haber descubierto estos fraudes. Redáctese una respuesta al presidente. 5. a) El examen consistió en una auditoría general. ¿Qué diferencia representaría**

para el auditor si, como resultado de su investigación, creyera que el sistema de control interno de las recepciones en efectivo era adecuado y más tarde, en el curso de la auditoría, descubriera que no era satisfactorio? *b)* La auditoría fue más detallada de lo que se acostumbra en el caso de

una auditoría general. ¿Qué diferencia representaría para el auditor si, como

resultado de su ii

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

sistema seguido por un cliente exige que las facturas y documentos comprobantes se presenten juntamente con los cheques para la firma al tesorero. El tesorero insiste en que las facturas y documentos comprobantes estén pareados ”Pagado” antes de que los revise y firme los cheques. El fin que persigue el tesorero es evitar que le vuelvan a presentar las mismas facturas y documentos para justificar la firma de otro cheque más. ¿Es efectivo el procedimiento? Adúzcanse razones. Por qué deben segregarse las funciones del departamento de contabilidad y de tesorería? cliente de una firma de contadores les presenta el problema siguiente: cliente tiene tres empleados de oficina para los trabajos siguientes: -levar el mayor general Llevar el mayor de cuentas por pagar -levar el mayor de cuentas por cobrar Preparar los cheques para la firma -levar el diario de desembolsos lacer notas de crédito por las devoluciones y las bonificaciones

econciliar la cuenta bancaria

anejar y depositar el efectivo recibido

uponiendo que no hay problema acerca de la capacidad de ninguno de

mpleados, el cliente solicita que el auditor asigne las funciones enumeradas

a uno de los tres empleados de manera que se obtenga el mayor grado ntrol interno. Puede suponerse que estos empleados no realizarán otros

ajos contables que los enumerados y que cualquier función contable no

erada será ejecutada por otras personas diferentes.

plíquese la forma en que se distribuirían las funciones enumeradas

tre los tres empleados. Supóngase que con la excepción de la preparación

las reconciliaciones bancarias y la expedición de notas de crédito por devoluciones y bonificaciones, todas las funciones requieren una cantidad

1 de tiempo.

umérense cuatro combinaciones posibles no satisfactorias de las funciones

racionadas.

(I.A.C.P.T., adaptación)

ompañía adelanta dinero a sus vendedores para gastos de viaje, tomán-

e la caja chica. El gerente de ventas aprueba todos los adelantos. Las

ades no gastadas entran nuevamente a la caja chica. Cuando se reembolsa

do de caja chica, el importe neto de los gastos de los vendedores se

a Gastos de Viaje. El cajero de caja chica revisa los informes de gastos

vendedores y los archiva.

uál es el defecto en este procedimiento? ¿Cuál principio fundamental ha despreciado?

los informes de gastos de los vendedores se adjuntaron a la póliza de

bolso de la caja chica después de haber sido examinados por el depar-

tino de auditoría interna, ¿sería adecuado el procedimiento de control?

nzcanse razones.

el control en el inciso *b)* es insuficiente, ¿ en qué forma podrán con-

arce los adelantos a cuenta y los gastos? Recomiéndese, razonándolo,

procedimiento de contabilidad interno. auditoría de la Wolk Company, se descubrió que todos los cobros los el tenedor de libros que llevaba el mayor general y el mayor de cuentas

rar. Los ayudantes del tenedor de libros preparaban los estados de

para los clientes y llevaban la contabilidad de ventas, de caja y *de com-*

espués de que los ayudantes habían preparado los estados de cuenta

clientes, pasaban a manos

10.

11. 12.

13.

14. 15. 16.

17.

18.

19.

álii

los cheques de los empleados y otros se pagaban frecuentemente **con el dinero** de la cobranza; todos los cheques pagados eran aprobados y **se depositaban en** vez de efectivo.

¿Afectará este procedimiento en alguna forma a la auditoría? ¿Qué recomendaciones habrían de hacerse para mejorar el control interno? Descríbase en detalle un buen sistema de control interno que disminuya las posibilidades de perpetración de fraudes en las operaciones siguientes: a) Compras **de materias primas** *b)* Nómina de una compañía con I) 4,000 obreros y 2) 20 obreros *e)* Ventas a crédito de una compañía industrial que recibe pedidos **por correo**

y también de agentes viajeros *d)* Ventas al contado en general *e)* Recibos en efectivo de cuentas por cobrar *f)* Desembolsos en efectivo *g)* Control de inventario y de sus salidas *h)* Dividendos recibidos i) Departamento de embarques *j)* Caja chica ¿Qué es fraude? ¿Qué es hurto? ¿Qué es desfalco? Descríbanse cinco métodos que puedan usarse cuando se descubra **que no se** han contabilizado recibos en efectivo. ¿Qué medidas habrían de **sugerirse para** evitar y descubrir los fraudes cometidos con cada uno de los métodos? Descríbanse cinco métodos que pueden usarse para cometer desembolsos fraudulentos. ¿Qué medidas podrían sugerirse para evitar y descubrir el fraude cometido siguiendo cada uno de los métodos? ¿Cómo es posible que un empleado pueda estar desfalcando a la compañía donde trabaja durante muchos años sin que lo descubran? Considerando el control interno y la prevención del fraude, ¿cuáles son las ventajas del sistema de pólizas en las adquisiciones de activo y en los gastos? Un cliente expone sus sospechas de que las compras para inventarios en su compañía están contabilizadas en exceso. El cliente firma personalmente todos los cheques. Asegura que los inventarios, por cuenta física y por avalúo al costo, concuerdan con la contabilidad. Las ventas concuerdan con los pedidos recibidos. Se solicita a un contador externo que haga una investigación de las compras. ¿Qué procedimiento seguirá? En una compañía de comestibles al por mayor, el departamento de embarque prepara todos los pedidos de los clientes. Los conductores de los autocamiones de la compañía entregan todos los pedidos a los clientes. ¿En qué forma podría evitarse la connivencia delictuosa entre un conductor de autocamión y un empleado del departamento de embarques, de manera que éste no pueda dar salida sin autorización a mercancías que entregue al conductor del autocamión, quien podrá llevarlas a su casa y dividir más tarde el producto del robo con el empleado del departamento de embarques? Una compañía industrial tiene sucursales en ciudades dispersas. Cada una de estas sucursales es pequeña y cuenta únicamente con un empleado cada una. Las sucursales hacen ventas directamente al contado y a crédito, cumplimentando los pedidos que reciben de los vendedores dependientes de la sucursal. ¿Qué procedimiento habría de seguirse para implantar un sistema satisfactorio de control interno del inventario y del efectivo recibido? **a)** Expónganse varios métodos que

podrían usarse para falsificar los expe-

dientes de ventas. *b)* Descríbase el procedimiento que podría seguirse para descubrir la falsifi-

cación **de esos expedientes.**

_____

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

érense cinco métodos diferentes a que pueden recurrir los empleados de fe para manipular las nóminas. Los cinco métodos no deben ser vas de uno solo. linuación se describen ciertas características de los métodos de operación Dare Manufacturing Company. díquense: a) deficiencias existentes, caso de haberlas, en el control inincluyendo también una explicación de los errores posibles o manipues que pueda haber a causa de cada uno de los defectos,•y *b)* recerciones para cambiar los procedimientos con objeto de corregir cada e los defectos. ando se hace un pedido de materiales se envía un duplicado de la len de compra al departamento de recepción. Al recibir los materiales, empleado que los recibe registra su recibo en el duplicado de la orden compra y lo envía al departamento de contabilidad como comprobante del ento correspondiente. Los materiales pasan luego al almacén, donde se ota su, cantidad en etiquetas en cada casillero. s tarjetas de tiempo de los obreros se envían a un departamento de m'ación mecánica que prepara tarjetas perforadas usadas en las ope;iones de cálculo de la nómina, la expedición de cheques de nómina, en los expedientes de distribución del costo de mano de obra. Los chees de nómina se cotejan con las nóminas y los firma un funcionario de compañía, quien los devuelve al supervisor del departamento de tabuión para su distribución a los obreros. a sucursal de ventas de la compañía tiene una fuerza en la oficina npuesta por el gerente de la sucursal y un asistente. La sucursal tiene a cuenta bancaria local de la cual se retiran las cantidades necesarias a cubrir los gastos de la sucursal. La cuenta bancaria está a nombre "Dare Manufacturing Company, Cuenta Especial". Los cheques expe'os contra la cuenta deben estar firmados por el gerente de la sucursal tesorero de la compañía. Los estados bancarios y los cheques pagados devueltos por el banco al gerente de la sucursal, quien reconcilia la nata y conserva todo el material en su archivo. El gerente de la sucurprepara informes de desembolsos y los envía a la oficina central en has fijas.

(I.A.C.P.T., adaptación) fíquense cuando menos cuatro puntos esenciales que deban considerarse near la instalación de un sistema adecuado de control interno en una

mpresa industrial para a) inventarios y ***b)*** nóminas.

Ibanse los pasos necesarios que habrá que seguir en un sistema de control

de las entradas en efectivo en las siguientes empresas: teatro restaurante

comedor de un hotel

a tienda de comestibles en una cadena

Ldroguería en una cadena

tienda de especialidades para damas, con ventas al contado y a crédito esos de bonos y acciones joyería én lleva expedientes individuales de inventario. ¿Cómo será posible

seguridad de que un empleado no saca subrepticiamente mercancías

árselas a su casa, acreditando los robos en sus cuentas de inventario?

añía industrial tiene 25,000 clientes y 10 empleados de oficina. Otra

la que fabrica el mismo producto tiene 250 clientes y_2 emnleadosde

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

119

27. Enumérense cinco puntos importantes que debe tomar en consideración un

auditor en la evaluación de la naturaleza y alcance del control interno **relacionado** con las cuentas por cobrar de una compañía comercial. 28. The Lawsom Company tiene una fianza en favor del gerente de **una de sus**

sucursales situada en Central City. El importe de la fianza era de $10,000 hasta diciembre 31, 1959; a partir de esta fecha, la fianza aumentó a $20,000, a causa de la mayor actividad comercial en la sucursal.

En agosto 3, 1960, el gerente de la sucursal desapareció y escribió a la oficina central informando que había un desfalco en sus cuentas que ascendía a $24,000, que su responsabilidad era manifiesta y que se ausentaba de los Estados Unidos.

El gerente de la sucursal había estado encargado de todas sus trarnaccionea Diariamente enviaba a la oficina central un informe mostrando las **cifras vendidas** y recibidas de cada artículo y los inventarios diarios de entrada y de salida. El informe detallaba también las ventas al contado y a crédito; las entradas en caja estaban clasificadas también en ventas al contado y cobranzas de las cuentas por cobrar. Las entradas en efectivo de la sucursal se depositaban en una cuenta bancaria, de la cual podía retirar fondos únicamente la oficina central. Esta última cotejó los estados bancarios con los informes del gerente de la sucursal; ambos concordaban. Al final de cada mes, un representante de la oficina central visitaba la sucursal y levantaba un inventario físico; cotejaba después éste con el informe de fin de mes de la sucursal.

Después que el gerente anunció su desfalco, la Lawsom Company solicitó que sus contadores públicos titulados lo comprobaran. Los contadores, actuando con el consentimiento **de** la compañía, enviaron circulares a todos los titulares de las cuentas por cobrar de la compañía y recibieron ratificaciones del 80 por ciento del total de los dólares por cobrar. Un resumen del examen mostró que la reclamación contra la compañía de seguros estaba compuesta de 100 cuentas, con un total de $24,000.

Al contador de la compañía de seguros se le pide que acepte los resultados obtenidos con las circulares de los contadores de la compañía después de revisar su trabajo; los contadores de la compañía cliente cooperan gustosamente con él; esta cooperación evita la

necesidad de otra solicitud de ratificación.

Explíquese: a) el método de desfalco usado por el gerente y *b)* los pasos que tendrá que seguir el contador de la compañía de seguros en su investigación de la reclamación de $24,000. **29. a)** Una compañía industrial de mediano tamaño solicita la valorización de su

sistema de control interno. ¿Cuáles son algunos de los factores y procedimientos que hay que buscar para determinar la efectividad de operación de un sistema de control interno? *b)* El cliente es el único propietario de una pequeña negociación. Equivoca-

damente cree que porque tiene pocos empleados no es práctico establecer un sistema de control interno en su negocio. Enumérense diez medidas **de** control que pueden implantarse en este caso para proporcionar un control interno razonable.

(I.A.C.P.T., adaptación) **30.** Una empresa industrial de mediano tamaño solicita una explicación a grandes

rasgos de cuáles son las obligaciones de sus empleados de oficina, para establecer un buen sistema de control contable interno. Los empleados, en número de cuatro, ocupan los puestos siguientes: un funcionario, un cajero, un tenedor de libros y un empleado. **31.** El personal de contabilidad y registro de un hospital de sesenta camas está

nnr Ana* nnrenna o A** **A... lo *rmi-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Crol interno. Los ingresos y los gastos importan aproximadamente $900,000 muales. Una orden fraterna ha solicitado los servicios de un contador público titulado. cuenta con los siguientes funcionarios: presidente, vicepresidente, secretario y tesorero. ¿Cómo procedería el contador público a fin de estar seguro que el tesorero ha contabilizado exactamente todos los ingresos y todas las erogaiones? balance general de la Derrick Company de diciembre 31, 1959, mostró los latos siguientes:

Acciones comunes emitidas y en circulación, con valor a la par de $100
$500,000 Utilidades pendientes de aplicación 300,000

Una auditoría reveló que el tesorero tenía un desfalco en caja que ascendía a 50,000. Había ocultado este déficit aumentando el valor de los inventarios en ’25,000, el terreno en $10,000 y las cuentas por cobrar en $15,000.

Al descubrirse el déficit, el tesorero ofreció ceder a su valor en libros —después de hacer el ajuste del déficit y antes de que la compañía adquiera as acciones— 500 acciones de capital de su propiedad, para liquidar el déficit. 1 consejo de directores aceptó su oferta y remitió en efectivo al tesorero cantidad excedente después de liquidado el déficit. Las 500 acciones del Isorero, una vez adquiridas por la compañía, se distribuyeron a prorrata entre)5 accionistas restantes. 1 ¿Cuál fue el importe que pagó la compañía al tesorero? Prepárense los asientos de diario necesarios para contabilizar todas las transacciones. ¿A cuánto ascienden las utilidades pendientes de aplicación de la compañía después de la distribución?

espués de unas cuantas semanas de operaciones, el gerente de un hotel en una

tación de veraneo notó que los ingresos de la tabaquería eran considerableente menores que los de períodos correspondientes de las temporadas ante-

Cajas de 50 puros

Cartones de cigarros de 10 cajetillas

¡Precio unita-I

trío de venta

IPuros:

25 cena-’

vos’

2/25 centall

vo,

10 cenia

¡Cigarros:

30 centa-II

Recibido del almacén

10 cajas 20 cajas 30 cajas

Inventario

Cajas y cartones

Puros sudtos y cajetillas

25 10 40

Costo por caja o cartón

$9.00 4.50 3.75

AUDITORIA INTERNA. CONTROL INTERNO

121

riores. Los ingresos de otras actividades del hotel no habían disminuido; por tanto, solicitó que su auditor investigara la situación.

Se halló que: a) Se permitía que cuatro empleados de la oficina atendieran a los clientes

en la tabaquería. *b)* Todas las ventas se hacían a precios unitarios fijos. *c)* Los ingresos en efectivo de cada día, en exceso de un fondo de $10 para

dar cambio a los clientes, se depositaban en la caja del hotel al cerrar las operaciones de cada día. *d)* No había existencias de la temporada anterior. *e)* Se surtió a la tabaquería con puros y cigarros en cajas y cartones completos,

procedentes del almacén general. *f)* No se llevaba ningún inventario en la tabaquería. *g)* El registro de la caja del hotel mostraba que los ingresos ascendían a

$733.45 hasta la fecha del examen. Se levantó un inventario bajo la supervisión del auditor, quien a continuación preparó el estado que figura al final de la página anterior.

Con los datos expuestos, prepárese lo siguiente: *a)* Un resumen de las transacciones de la tabaquería, mostrando el importe

del déficit, las ventas, el costo de las mercancías vendidas y las ganancias o pérdidas por partida y en total. *b)* Recomendaciones para llevar un control interno adecuado y un control con-

table del mayor general.

(I.A.C.P.T.)

CAPITULO V PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

1CCION I: PREPARATIVOS DE LA AUDITORIA

te capítulo se comentará la norma siguiente:

10. El trabajo debe planearse adecuadamente, supervisando

fiadamente a los ayudantes, caso de haberlos. (I.A.C.P.T.)

olos peculiares de la auditoría. La uniformidad en la termino-

ble es una meta que mucho se desea alcanzar. Los contadores ecuentemente voces diferentes para expresar la misma idea o

¡usan el mismo vocablo para indicar una variedad de conceptos

I. Se presentan a continuación ciertos términos peculiares usados

zia.

ir. Este verbo transitivo significa, separar en elementos o par.

rentes; separar las partes en relación con el todo o de las partes

insecuentemente, el análisis de una cuenta significa la separa-

asientos del debe y el haber en una clasificación sistemática, con explicaciones, para lograr resultados exactos.

iobación. Como substantivo, el ’vocablo *com.brobación* se *usa*

iplitud en la contabilidad; podrá significar revisión o super-

jeto de lograr exactitud. El verbo transitivo *comprobar* podrá

3jar una marca junto a una partida o cifra, después de haber

exactitud. La palabra *comparación* podrá usarse para indicar

mismo número o números en dos o más lugares.

El verbo transitivo *cotejar significa* observar la similaridad

entre las partidas individuales, subtotales o totales en una serie•

lo el cotejo de una serie de estados financieros, o el cotejo de

Lúmeros, o del mismo número en dos o más lugares, como en

de ventas y en un diario de ventas.

ición. Este término significa obtener pruebas adicionales de

••

iduerente al cliente o sus expedientes, por

estarin intienendiente *dé*

Examinar. El verbo transitivo *examinar* significa investigar, inspeccionar, o probar mediante métodos adecuados y según normas aceptadas.

Suma de columna. "Sumar una columna" significa comprobar la exactitud de los subtotales y totales verticales. "Suma cruzada" significa la comprobación de la exactitud de los subtotales y totales horizontales.

Inspeccionar. El verbo transitivo *inspeccionar* significa revisar con espíritu crítico o bien investigar. *Inspeccionar, revisar y escrutar* pueden usarse como sinónimos; significan siempre que los asientos se revisan inspeccionándolos, sin llevar a cabo una investigación completa, pires el trabajo de una investigación completa no estaría justificado. Frecuentemente, se investigan o comprueban ciertas partes de los asientos totales y el restante se examina en forma más superficial. Un auditor experimentado obtiene frecuentemente mayores informes en una inspección sencilla que personas carentes de experiencia en una investigación completa.

Reconciliación. Significa concordar cifras independientes de naturaleza relacionada; por ejemplo, reconciliar el saldo bancario según el mayor con el saldo bancario según el estado del banco.

Pruebas. Las pruebas se realizan investigando una parte de las transacciones contables, seleccionando una muestra representativa. Esta clase de pruebas es un procedimiento aceptable en las auditorías independientes e internas. Las pruebas se basan en el supuesto de que si sus resultados son satisfactorios, otros datos similares —aun cuando no sometidos a prueba— serán veraces en el mismo procentaje. A fin de hacer las pruebas en forma que sea aceptable, deben clasificarse lógicamente los informes. Por ejemplo, los datos pueden clasificarse de la siguiente forma: sumas de las columnas de las cuentas de ventas, asientos de compras, facturas de los acreedores, asientos de ingresos en efectivo, asientos de desembolsos en efectivo, cheques pagados, diarios de nómina, clasificaciones de gastos y así sucesivamente. Después de haber clasificado con propiedad las partidas

que han de someterse a prueba, el paso siguiente es determinar el número de partidas o el porcentaje del total de partidas que ha de someterse a prueba en cada clasificación; esta fase se tratará con mayor amplitud en los capítulos siguientes.

Investigar. *Investigar* es determinar si se ha hecho el uso apropiado de una partida, de acuerdo con el destino que se le había dado originalmente.

Verificación. La verificación es el acto de probar la verdad o la exactitud. El vocablo *verificación* no se usa primordialmente para significar el examen de las pruebas básicas en apoyo de la exactitud de las transacciones, sino más bien en un sentido global para verificar la exactitud de las sumas, multiplicaciones y asientos; la existencia y derechos de propiedad del activo; los cargos por depreciación, los saldos en el mayor de los accionistas, y otros datos innumerables.

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

• un asiento probando autoridad, derechos de propiedad, existencia y titud. *Justificante.* Un justificante es cualquier evidencia documental en o de una transacción. Un justificante podrá ser un cheque pagado, factura con recibo firmado, un recibo de caja chica, una requisición escrito solicitando materias primas al almacén, una autorización para :ar en nómina a un nuevo empleado, o una solicitud de reparaciones. uentemente, un justificante se considera como recibo por un desem1 en efectivo; este concepto no es completo. Acuerdos preliminares con el cliente. Cuando las negociaciones entre liente y el auditor están en las etapas preliminares, el auditor debe

er todos los informes posibles que puedan ser útiles en el curso del

en. Durante la etapa preliminar, la mayoría de los clientes muestran

os deseos de responder a las preguntas y mostrar al auditor todas

stalaciones y oficinas. En esta forma se brinda al auditor una opor-

d excelente de conocer al personal y de observar personalmente la

ización y los trabajos generales de la compañía. Una visita inicial

ctoria ahorrará frecuentemente tiempo y trabajo considerables más

El cliente conoce mejor su propia empresa que el auditor, pero el

r tiene mayores conocimientos de los procedimientos de auditoría

cliente. Un auditor debe escuchar a su cliente como un médico a Tente; un auditor no debe seguir las indicaciones del cliente, pues

ea de conducta daría por resultado que cuando el cliente recib'era el

de auditoría no tendHa otra cosa que un análisis por escrito de

pios informes verbales, comprobados por un examen adecuado.

el caso de una auditoría o investigación, la disposición general

ompaffia, negocios y operaciones del cliente deben estudiarse per-

nte antes de que el auditor comience su trabajo de examen. De

nera, en forma preliminar, el auditor se familiariza con los pro-

del cliente, aumentando así su capacidad para prestar ayuda, No

dos auditorías iguales; los procedimientos de trabajo podrán variar

ablemente. A causa de estas diferencias, el auditor debe usar todos

nos de su inteligencia y de su experiencia práctica para ofrecer al

los mejores resultados posibles.

auditoría planeada y la auditoría súbita. Hoy en día la visita del está, en la mayoría de los casos, cuidadosamente planeada. La am-

el servicio comercial prestado y la naturaleza analítica del trabajo

liza el auditor hacen necesarios ciertos acuerdos preliminares con

e, de forma que la marcha habitual del trabajo en las oficinas de

o no se vea afectada seriamente y para que el auditor pueda

cabo su trabajo empleando el mínimo de tiempo sin perjuicio de

d de los resultados. Si el auditor es cuidadoso, podrá en la mayo-

los casos descubrir irregularidades tan fácilmente en una visita

..—

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

125

atrasados en su trabajo, si habían cometido errores que no hubieran tenido tiempo de localizar, o para descubrir si eran culpables de prácticas delictuosas. Hoy en día, as visitas súbitas se realizan únicamente cuando lo exige la ley, alguna disposición del reglamento, o a solicitud de la compañía.

La auditoría habitual. Cuando las auditorias se practican en forma habitual en plazos fijos, frecuentemente una conversación telefónica constituye el único acuerdo preliminar. Cuando el mismo miembro del personal practica la auditoría durante varios años, debe consultar el archivo en su oficina y estudiar los papeles de trabajo de períodos anteriores.

Cuando una auditoría habitual la realiza un miembro distinto del que la practicó anteriormente, deben estudiarse los papeles de trabajo de años anteriores, lo mismo que la correspondencia con el cliente que se considere útil. Además, el miembro del personal que ha de practicar la auditoría debe tener una conferencia informativa con la persona que practicó la auditoría anterior, en caso de que sea posible.

Primera auditoría. Cuando va a practicarse una auditoría por primera vez, debe ponerse cuidado especial en los acuerdos preliminares. Además de tener un amplio cambio de impresiones con el cliente, el auditor debe determinar si el cliente y él están de acuerdo en diferentes asuntos. Los informes que han de obtenerse y las preguntas que han de contestarse aparecen a continuación. Gran parte de los informes han de obtenerse del presidente y del funcionario encargado del departamento de contabilidad.

Deben cubrirse los siguientes puntos antes de comenzar una auditoría que se practique por primera vez; algunos de ellos deben cubrirse también antes de comenzar el trabajo en una auditoría habitual:

1. Control interno 2. Propósito de la auditoría 3. Período que ha de investigarse 4. Pruebas de los asientos 5. Ratificación de las cuentas 6. Investigación del sistema contable 7. Situación de la contabilidad 8. Fecha 9. Honorarios 10 Número de personas 11. Nivelación de saldos en libros

Control interno. Con objeto de descubrir —en parte en esta primera etapa de negociaciones preliminares— la existencia y efectividad del sistema de control interno en funciones, el auditor deberá hacer numerosas preguntas al personal ejecutivo. *Algunas* de estas preguntas son las siguientes:

1. ¿Desempeña algún empleado más de uno de los siguientes puestos?

a) Cajero ***b)*** Tenedor de libros ***e)*** Encargado de las cuentas por cobrar o de las cuentas por pagar

d) Encargado de embarques o de recepciones

mermo; y de que deberá aumentar el trabajo de auditoría en exceso del que ;cría suficiente si no existiese esta duplicación de funciones. Evidentemente, en ana empresa pequeña, no pueden segregarse todos estos puestos; en consecuencia, mientras menor sea el número de empleados que tenga responsabilidades financieras, mayor tendrá que ser la extensión y alcance en que se examinen los detalles. ¿Se depositan diariamente todos los ingresos en efectivo intactos? En caso de que no se depositen —intactos— diariamente todos los ingresos, se abre el camino a la posibilidad de prácticas fraudulentas, se ofrecen tentaciones a los empleados

se aumenta el trabajo de la auditoría, pues se disminuye la capacidad de

nvestigar el curso seguido por los ingresos hasta llegar al banco.

Quién puede autorizar los desembolsos? Si esta autoridad no se halla cen-

ralizada, será posible hacer desembolsos sin autorización.

En qué forma se controlan los inventarios? La falta de un control adecuado

e los inventarios presenta una situación seria, tanto desde el punto de vista de

n control insuficiente como del trabajo adicional necesario en la auditoría.

n opinión del auditor, ¿hay algún empleado de mala fe? Hay dos respuestas

ibles. Si no hay ningún sospechoso, el auditor debe investigar si inadverti-

ente se han colocado tentaciones ante los empleados. Si hay alguna persona

spechosa, el auditor debe tratar de probar o aclarar la sospecha.

'rapó:nos de la auditoría. Durante las pláticas preliminares con un

cliente, el auditor debe determinar los fines perseguidos en la auque va a practicarse. Podrá tener por objeto un examen general,

I crediticios, que se contemple la venta de la empresa, aclarar una

de fraude o cualquiera de los fines tratados en el Capítulo I.

talado que ha de cubrirse. Cuando se practica una auditoría por pri-

el auditor debe estar seguro de que ha calculado bien el tiempo

necesita para practicar la auditoría; debe también averiguar la

len que se hizo la última auditoría y quién la realizó, pues un período

ipo sin ninguna auditoría puede afectar no solamente la extensión ice del examen sino también el informe que ha de rendirse. El

lo habitual que cubre una auditoría es de un año. Sin embargo.

losas empresas practican auditorías en períodos intermedios; o en el

le que un examen se lleve a cabo con un fin determinado, podrá

irse en un período mayor o inferior a un año.

prueba de los asientos y su verificación detallada. Una vez que el ha examinado el sistema de control interno en operación, puede

ir a formar una opinión acerca del alcance necesario de la veri-

detallada.

mayoría de los exámenes comprenden pruebas de las transacciones

des. La mayoría de los asientos de contabilidad están hechos de

[fe y con acierto; el objeto de las pruebas es descubrir errores y

ir que el contador juzgue imparcialmente la exactitud en la conta-

I. El auditor debe convencerse de que las transacciones son legítimas

le su contabilización es justa, y que por tanto los estados financieros

trciales y es posible emitir un dictamen sobre ellos.

juzgará la cantidad necesaria de muestre(

Ivava examinando *rac*

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

transacciones se trata en los Capítulos VII y VIII, bajo el epígrafe ”Examen de los documentos originales”. El muestreo y las pruebas deben convencer al auditor de que las partidas examinadas son justas en un alto grado de probabilidad, o de que los resultados de las pruebas no son satisfactorios. Si los resultados no son adecuados o conclusivos,

deben hacerse nuevas pruebas, o verificarse detalladamente ciertos datos.

Al llegar a este punto en los acuerdos preliminares, el auditor debe convencer al cliente acerca de la necesidad de someter a prueba las transacciones y los datos; debe exponer también claramente al cliente el hecho de que, a medida de que se practica el trabajo de auditoría, podrá verse que se requiere mayor o menor trabajo de pruebas del que se había planeado originalmente. Una vez que la prueba de las transacciones haya indicado su exactitud, el auditor debe examinar también un número adicional de transacciones de naturaleza similar.

El auditor no indica al cliente las transacciones y datos específicos que examinará, pues estos informes podrían preparar el canto para la ocultación de irregularidades.

Ratificación de cuentas. La solicitud de ratificación de los valores a cobrar y a pagar debe quedar convenida antes de que comience la auditoría. Algunos clientes objetan la ratificación de cuentas. Los procedimientos reconocidos de auditoría dictan que los valores a cobrar se ratifiquen siempre que sea posible y razonable hacerlo.

Los departamentos de auditoría interna ratifican frecuentemente los saldos a cobrar. Si el contador público independiente está satisfecho con el sistema de control interno y con los resultados obtenidos por el departamento de auditoría interna, podrá decidir que se reduzcan las solicitudes de ratificación a un número seleccionado de cuentas, por ejemplo, las que tengan un saldo en exceso de una cifra determinada.

Investigación del sistema de contabilidad. Antes de comenzar el trabajo en una auditoría, el auditor debe familiarizarse con la operación del sistema de contabilidad en uso. No puede aspirar a practicar competentemente una auditoría, dar instrucciones a sus ayudantes, planear la distribución del tiempo y ofrecer consejos sobre los requisitos necesarios en la auditoría si no posee buenos conocimientos básicos del sistema en operación. Aun cuando los principios de contabilidad son idénticos en todas partes, la adopción de técnicas peculiares puede obedecer a determinadas condiciones y exigencias locales y a variaciones en los sistemas en operación.

La mayoría de los clientes desea que el auditor investigue el sistema de contabilidad en uso y les aconseje acerca de cualquier cambio necesario o aconsejable en los procedimientos y las técnicas empleados. Los empleados bien preparados habitualmente indican gustosamente las fases del sistema anticuadas o que no dan resultados satisfactorios. Naturalmente, cualquier cantidad considerable de trabajo dedicada al estudio del sistema

editor debe conocer o familiarizarse con la forma en que el clienequipo de clasificación integral de datos. ***lización de la atz4torfa.*** La mayoría de las auditorías se praclas oficinas del cliente; normalmente éste es el lugar donde todos y documentación y expedientes se encuentran. Los informes de se preparan normalmente en las oficinas del auditor. La gran le clientes muestran gran consideración y preparan espacio .adera que trabaje el auditor. Este no debe suponer, embargo, que ersonal del cliente va a ponerse inmediatamente a sus órdenes. a. La fecha para comenzar la auditoría debe fijarse definitivaes posible, es aconsejable realizar ciertos trabajos preliminares cierre del período contable, evitando en esta forma el exceso de i fecha posterior. El cliente naturalmente desea saber la fecha comenzará a practicar la auditoría para tener disponibles todos que haya solicitado el auditor. ***Tarios.*** Debe llegarse a un convenio acerca de los honorarios :omenzar la auditoría. La mayoría de los auditores prefiíren una ria de honorarios, pues rara vez es posible calcular exactamente trios totales antes de realizar el trabajo. La mayoría de los cliene una suma fija de honorarios, pues de esta forma saben exac1 importe del costo. Los profesionales de buena reputación son eficientes; si el cliente se da cuenta de este hecho, se convencerá e que el auditor prestará sus servicios y acabará su compromiso imo de tiempo necesario para efectuar un trabajo bien y cuidaNingún contador público titulado independiente consciente alguno de trabajar despacio simplemente porque el cliente esté a pagar una suma mayor de la debida en justicia. Si el auditor a suma fija por honorarios, es casi seguro que aumente su cálculo ite como medida de protección. Si su cálculo es demasiado alto, se en la necesidad de explicarlo. Si el cálculo es demasiado bajo, • experimenta una pérdida, pues no debe acelerar el ritmo de y exceder la velocidad en que se obtienen mejores resultados. >tan los honorarios por día, el cliente habitualmente quiere saber lamente el tiempo necesario para practicar la auditoría. Está su derecho para hacer esta petición; la mayoría de los auditores a idea bastante clara del tiempo necesario para practicar cuallitoría si el trabajo preliminar de investigación ha sido adecuado resentan circunstancias inesperadas. llegarse a un acuerdo con el cliente sobre el significadla de un abajo. En las épocas de mayor actividad, el auditor suele trabao más horas, pero siete se consideran un día normal de trabajo.

cargo hecho por una persona por un día natural no será necesa-

el cargo por un día de trabajo sino el cargo aplicado por cada

de trabajo consideradas equivalentes a un día normal de trabajo.

-1-

cada persona. El cliente habitualmente deja este asunto a la discreción **de la** firma de contadores, pero el miembro de ésta que4entre en las negociaciones para practicar la auditoría debe expresar sus deseos e intenciones. Cuando

Modelo 3 CARTA DE CONFIRMACLON DE CONTRATO

CORBIN Y DRAKE

Copiadores Públicos Mutados

BUILDING CINCINNATI 21,

E Cae*

GEORGE N.

Diciembre 11, 1959

Sr. Richard W. Hese Presidente Ohio Manufacturing Company 8959 Blue Ash Road Cinoinnati 13, Ohio

Estimado Sr. Hess:

Nos es grato confirmar nuestra conversación de hoy sobre la anda:ocia de loa libros y documentos de la Ohio Manufacturing Company del año terminado en diciembre 31, 1959.

El trabajo comprenderá:

1. Una auditoría gederal, incluyendo pruebas apropiadas de

los asientos de ingresos y gastos. 2. Una verificación detallada de las operaciones **por** peric

dos y partidas que seleccionaremos a nuestro arbitrio. 3. La preparación de la declaración para impuestós fe:Tern-

les sobre la renta.

Los honorarios serán los siguientes:

Un contador en jefe, $50 por díá de 7 horas. Dos ayudantes a $ 35 cada uno por día de 7 horas. Servicios de un socio a $30 por hora.

Estimamos que el cumplimiento del contrato requerirá aproximadamente vein **te** días de trabajo del contador en jefe y de los ayudantes y aproximadamente dos días de servicios de un socio, suponiendo que no surjan circuns tandas inesperadas.

Queda entendido :Lúe el personal de usted preparará un balance de comprobación a más tardar el 10 de febrero de 1960. Además, habrá Ud. preparada las diversas relaciones que discutimos hoy, de las cuales le enviaremos una lista dentro de las dos semanas próximas.

Contaremos el efectivo y loe valores negociables en enero 2, 1960, y comenzaremos el resto del trabajo, a más tardar, en febrero 1, 1960. El examen estará terminado en tiempo oportuno para presentar el informe a la asamblea anual de accionistas en abril 18, 1960.

Atentamente,

CORBIN Y DRAEZ William r. Serbia, Socio

se fija por anticipado el personal necesario, el cliente tiene una idea bastante exacta de sus costos diarios totales; asimismo, no se sorprenderá al ver que más de una persona trabaja en la auditoría cuando observe esta operación por primera vez.

do *Nnrxnalmente* el auditor no tiene obliga-

ón en este punto, porque si hay discrepancias en el mayor serán necemuchas horas de trabajo para localizar los errores. Normalmente, el Dr solicita un balance de comprobación o una hoja de trabajo comque abarque el final del período. Si el auditor ha presentado al

Modelo 4 CONTRATO DE SERVICIOS

CORBIN Y ORARE

Contadores Públicos Titulados

UNIVERSITY BUILDING CINCINNATI 21, **OHIO**

Consejo de Directores Blank Manufacturing Company Cincinnati 6, Ohio

WILLIAM COROIN GEORGE N. **ORARE**

Octubre 27, 1959

Muy Sres. nuestros:

A solicitud del Presidente de su Consejo de Directores, sometemos a su atenta consideración la propuesta siguiente:

Corbin y Drake, Contadores Públicos Titulados, ofrecen examinar el balance general de la Blank Manufacturing Company de diciembre 31, 1959, y el estado de ingresos del ejercicio fiscal terminado en esa fecha. Ofrecemos además revisar los procedimientos y los expedientes contables, y otros documentos justificantes, de acuerdo con las normas aceptadas de auditoría aplicables en las circunstan cias, en la medida que consideremos necesario para presentar un informe de auditoria.

Nos comprometemos a prestar los servicios profesionales mencionados con tanta prontitud como sea compatible con la formulación y expresión de dictámenes y, al aceptar esta proposición, Uds. está» de acuerdo en pagar honorarios diarios de $200-a un socio, $50 al contador en jefe encargado y $25 a cada uno de los ayudantes de contabilidad. queda entendido que la cifra máxima de honorarios por los servicios mencionados arriba no excederá de $1,000, a menos que surjan condiciones inesperadas en el curso del examen.

Esta propuesta, en duplicado, se de 1959.

n-esertta este día 27 de octubre

CORBIN Y DRAKE

P.p.

Socio

Aceptada en_

día de

1959.

BLANK MANUFACTURING COMPANY

P.p.

Cargo

in cálculo del total de horas necesarias para practicar la. auditoría,

podrá quedar descontento de que se requieran horas adicionales

un trabajo que debían

Modelo 5

CORBIN Y DRAKE Caso N° Memorándum contractual Preparado por ***W. F. Corbin*** Fecha ***diciembre 11,19.59***

1. 2. Nombre exacto del cliente ***Ohio Manufacturing Company***

Direcciones comerciales: Oficina central ***8959 Blue Ash Road, Cincinnati 13, Ohio***

Otras ***Ninguna***

3. 4. teléfonos ***Sycamore 1-8888***

Clase de negocio ***Fabricantes de accesorios*** para ***auto*** 5. ***móviles***

Persona entrevistada *Richard* ***W. Hess, Presidente***

6. ¿echa y lugar de la entrevista ***Diciembre 11, 1959 oficinas de la - compañía***

7. Representantes de Corbin y Drake William ***F. Corbin***

8. 9. Carta de confirmación ***Diciembre 11, 1959***

El informe ha de dirigirse ***a:*** ***Consejo de Directores***

10. Estados que han de prepararse: ***Balance general en diciembre 31, 1959; estados correspondientes de ingresos del año terminado en di ciembre 31, 1959; declaración para 11, impuestos federales sobre la renta***

Copias del informe ***Informe completo de auditoria: 6; in forme de forma corta: 12***

12. Cuenta que ha de cargarse ***Ohio Manufacturing Company***

13. Base de honorarios: día de 7 horas ***Socio. $30 por hora; jefe, $50 por día: ayudantes, $35 por día. To tal, sin extras, aproximadamente***

$2,800

14. Número de días según estimación — ***Jefe y 2 ayudantes, 20 días; socio, 2 días***

15. Ubicación de la auditoría — ***8959 Blue Ash Road, Cincinnati 13, Ohio***

16. Nombre de la persona encargada de los expedientes — ***Robert P. McMann***

17. Fecha para comenzar — ***Enero 2, 1960, efectivo y valores; febrero 1, 1960, el resto del trabajo.!***
A nuestra elección, el trabajo pre-liminar podrá empezar en diciembre 19, 1959.

18. El informe ha de estar concluido: — ***Abril 18, 1960; asamblea*** anual ***de accionistas***

19. Tipo de auditoria — ***General***

20. 21. Período que ha de cubrirse — *Enero 1, 1959—diciembre 31, 1959*

Auditores anteriores — *Arlington y Deekin*

22. 23. Tipo de sociedad — *anónima, Ohio*

Comentarios — *Clasificación integral de datos en ven tas, nóminas y valores a pagar*

24. Número de contadores que han de — Un ***jefe, dos ayudantes***

—

°los; a veces, podrá enviarse un contrato para que sea firmado; odrá no seguirse ninguno de los dos procedimientos. La costumbre ir una carta de confirmación a un cliente nuevo es común; en esta ben especificarse las condiciones de la auditoría, su alcance, limiimpúestas, procedimientos de ratificación, fecha en que será enel informe y cualquier otro dato pertinente. El Modelo 3 presenta ta de confirmación de contrato. La carta de confirmación podrá o no una cláusula de aceptación; usualmente no la contiene. El **4** presenta una forma de contrato. merosas firmas no envían una carta de confirmación ni un conno que suponen que todos los compromisos se hicieron en forma atisfacción del cliente y de la firma de contadores. **morándum contractual.** Una vez obtenido el contrato, el audi>ara un memorándum contractual, que se conserva en el archivo mte de la firma. El Modelo 5 presenta una forma de memoránntractual. El objeto del memorándum es cubrir los puntos discun el cliente, orientar al personal de la firma y poner en marcha tinaria para la preparación de la auditoría. Cuando las auditorías ituales, pueden omitirse los detalles en el memorándum, a causa de iaridad con la naturaleza del trabajo. 11 miembro de la firma que hizo las negociaciones preparatorias con ro cliente es un socio o supervisor que no tomará parte en la audiADe discutir la forma en que ésta se practicará con el contador en estará encargado en forma inmediata de ella. Para mayores inforcontador en jefe consultará el memorándum contractual y el duplila carta de confirmación, o el duplicado del contrato y cualesquiera aumentos y correspondencia en el archivo de la oficina. **rparmivos que hace el personal contable del diente para el auditor.**

ente, hay una gran cantidad de trabajo preliminar que puede rea-

personal del cliente antes de la visita del auditor. Este trabajo itualmente autorizado por el auditor. La lista siguiente indica las

les y datos que pueden preparar los clientes, a solicitud del auditor,

su visita:

Balances de comprobación:

a) Mayor general, mayor de fábrica, mayor privado

b) Cuentas por cobrar

Cuentas por pagar

¡Caja:

la) Cheques pagados devueltos por el banco ordenados según instrucciones

del auditor

jb) Estados bancarios de reconciliación

ic) Relaciones de compras al contado en tránsito

Id) Solicitudes de ratificación que enviará por correo el auditor

1Valores a cobrar:

la) Estados de cuenta a los deudores, que verificará y enviará por correo

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

131

4. Inversiones:

a) Relaciones de inversiones, indicando tipo, intereses recibidos e inte-

reses acumulados *b)* Compras para inversión y transacciones de venta durante el año 5. Inventarios:

a) Tarjetas u hojas originales de inventario *b)* Resúmenes de inventarios por clases, lugares, etc. *c)* Listas de precios de inventario *d)* Listas de precios de venta para mercancías terminadas 6. Gastos pagados por anticipado:

a) Relaciones de seguros *b)* Otros pagos anticipados agrupados de acuerdo con las instrucciones

del auditor 7. Activo fijo:

a) Relación mostrando la reconciliación de las cuentas de control con

los mayores de planta *6)* Relaciones de los aumentos al capital activo, con justificantes *c)* Relaciones de las deducciones al capital activo *d)* Análisis de las tolerancias para depreciación, mostrando créditos y

cargos *e)* Análisis de las cuentas de reparaciones, mostrando detalles 8. Cuentas y documentos por pagar:

a) Estados de cuenta de los acreedores *b)* Relaciones de documentos por pagar y de cualquier garantía colateral

prestada 9. Bonos e hipotecas por pagar:

a) Lista de los propietarios, en caso de que no haya fideicomisario *b)* Copias de las

escrituras de bonos *c)* Relaciones de amortización de primas o descuentos *d)* Relaciones de pagos y acumulaciones de intereses e) Bonos cancelados retirados durante el período 10. Capital en acciones:

a) Relaciones *de* los propietarios de acciones de capital, por nombre y

número de acciones, si no hay agencia de transferencia 11. Superávit:

a) Análisis de los cargos y abonos hechos durante el **aii0** a cada de

superávit 12. Pérdidas y ganancias:

a) Resúmenes de mano de obra y de distribución de gastos indirectos *b)* Listas de gastos reales de fabricación *c)* Relaciones de pagos de impuestos *d)* Análisis de gastos, según indicaciones del auditor *e)* Análisis de ingresos, según indicaciones del auditor. 13. Diversos:

a) Copias de contratos, contratos de arrendamiento, convenios sobre re-

galías, etc. *b)* Otros documentos ordenados de acuerdo con la solicitud del auditor

En numerosas auditorías, algunos de los datos que se acaban de indicar no serían necesarios. En algunas, el cliente preferiría que el auditor preparase todas las relaciones.

Cuando el personal del cliente Drenara lag relacionpe

able, numerosas compañías abren un archivo de Auditoría, guardando todos los datos y correspondencia relacionados con la auditoría de período contable.

Principio de la auditoría. *Asignación.* Cada una de las auditorías

dirigida por uno de los socios o uno de los principales de la firma.

ndo se le asigna a un cliente nuevo, el supervisor o contador en jefe

rgado de la auditoría debe obtener una carta de presentación para el

te firmada por el principal o socio que contrató el trabajo. El con

-

r en jefe encargado debe estudiar el memorándum contractual y toda wrespondencia disponible. Si no está familiarizado con la industria que forma parte su cliente, debe adquirir conocimientos básicos acerella en bibliotecas, revistas gremiales y otros miembros del personal. Si la auditoria se practica con un cliente habitual, el miembro de ma de contadores encargado del trabajo debe tomar del archivo de la a una copia del informe y los papeles de trabajo del año precedente, atos necesarios del archivo permanente y el programa de auditoría ao pasado y del año presente en que se practica la auditoría. *Materiales.* Antes de dejar su propia oficina, el auditor debe proveerportafolios con cerradura, papel de .trabajo rayado en columnas, de escribir, papel cuadriculado, esqueletos de confirmación, carpetas, de goma para marcar los papeles examinados, lápices de varios coraspadores, tintas, reglas, clips, sellos de metal y papel *para* sellar y expedientes y cerraduras, informes de tiempo y hojas de cuentas >tos. Estos materiales no son costosos y deben usarse con generosidad ríen que con economía. Nunca debe usarse el reverso de una hoja pel. *legada a la oficina del cliente.* Al llegar a la oficina del cliente, el rr encargado de la auditoría debe poner a trabajar a su personal. No gran importancia por dónde se empiece, siempre que el contador en iga un plan bien pensado de examen e investigación y conduzca a isonal de acuerdo con él. Uno de los primeros trabajos convenientes

atar las evistencias en caja, reconciliar los saldos bancarios y cony reconciliar todos los valores bursátiles negociables; este procedies particularmente acertado si la auditoría se practica inmediata-

después de cerrar el período contable o cuando haya sospechas de . De otra manera, a cada uno de los miembros del personal podrá

írsele a cualquiera de una variedad de trabajos.

s aconsejable que el contador encargado dedique una parte suficiente

día a visitar a los funcionarios y otro personal clave en las del cliente, revisando los sucesos de significación acaecidos en el

en general, obteniendo informes de importancia que no se hallan

Iriamente en la contabilidad.

irrisión del trabajo entre los miembros del personal. En cualquier

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

135

bles. El contador en jefe debe dar instrucciones completas a sus **ayudantes acerca** de la forma y contenido de los papeles de trabajo, de manera **que** todos éstos se preparen de acuerdo con los métodos adoptados **por la** firma. Si no se dan estas instrucciones, los papeles de trabajo de cada contador en una auditoría podrán diferir en forma y contenido, **con la** resultante pérdida de tiempo, pues el contador en jefe se **verá obligado a** corregirlos y revisarlos.

El contador en jefe —de acuerdo con los métodos **adoptados por la** firma— asesora a sus ayudantes acerca de los métodos **que han de seguirse** en el trabajo de auditoría.

EJEMPLO. Si ha de verificarse la exactitud mecánica de los asientos, el contador en jefe decidirá si esta verificación ha de hacerse: 1) de los pases de los diarios a las cuentas, o 2) de las cuentas a los diarios, y si una sola persona hará la verificación º se hará entre dos, una dictando y otra poniendo la marca de conformidad. El contador en jefe indicad también el alcance de las pruebas y muestreos; por ejemplo, podrá dar instrucciones a uno de sus ayudantes de que verifique en detalle las ventas correspondientes a dos meses seleccionados, y si todas las transacciones están en regla, el jefe podrá suponer razonablemente que están igualmente en regla las ventas de los otros diez meses.

No es infrecuente que el jefe encargado saque el balance de **comprobación** (o vigile su preparación) del mayor general, pues debe **familiarizarse** con el sistema de contabilidad en conjunto. Los asuntos sometidos a la consideración del contador en jefe por los ayudantes, que justifiquen ser discutidos con el cliente, corresponden a las atribuciones del contador en jefe, nunca del ayudante. El jefe obtiene informes de los libros de minutas; examina la escritura de constitución de la sociedad y sus enmiendas, el reglamento, y las copias de las escrituras de fideicomiso y de hipoteca.

Según sé indicó en el Capítulo **II,** el grupo de ayudantes de contabilidad está formado desde jóvenes que trabajan por primera vez hasta personas que desempeñan el puesto de contador en jefe en ciertas auditorías y de ayudantes en otras. Un contador ayudante de nuevo **ingreso** usualmente estará encargado de verificar las operaciones aritméticas y los pases de asientos; contar y reconciliar los saldos de caja; los vencimientos de las cuentas por cobrar; la verificación de los saldos en las cuentas por cobrar; justificar las transacciones en valores bursátiles; comprobar la exactitud de preparación de las hojas de

inventario; verificar las adiciones y deducciones en el activo fijo; verificar las adiciones y deducciones por tolerancias de depreciación en las cuentas de tolerancias de depreciación; comprobar la exactitud de los saldos en las cuentas de gastos pagados por anticipado; verificar los saldos de documentos y cuentas en las cuentas por pagar; verificar los gastos de intereses, intereses pagados por anticipado e intereses acumulados; analizar los cargos y abonos a las cuentas de utilidades pendientes de aplicación, y analizar las ventas y los gastos. Nor-

nes del jefe encargado, quien a su vez sigue las costumbres y adoptados por su firma, así como también lo que cada situa-

vez que se han asignado los trabajos iniciales a los ayudantes de iad y después que el contador en jefe ha comentado los **sucesos** :es que han tenido lugar durante el ejercicio contable con el perve, el jefe podrá ejecutar cualquiera de los trabajos siguientes, do no necesariamente en el orden enunciado:

'i *se practica la auditoria para* un *cliente nuevo:*) Prepara una relación de todos los libros y expedientes y se familiariza con la operación del sistema contable.) Examina el sistema de control interno.) Examina las cláusulas de la escritura de constitución **de** *la* sociedad (o las de coparticipación). •) Examina el reglamento.) Examina el libro de minutas de las asambleas del consejo de directores y de los accionistas (o el libro de minutas de las asambleas de los socios).) Prepara un balance de comprobación del mayor general. i la auditoría *no es* la primera:) Examina los libros de minutas del año en curso.) Examina cambios en la escritura de constitución de la sociedad (o las cláusulas en una sociedad en coparticipación).) Examina alteraciones en el reglamento.) Prepara un balance de comprobación del mayor general.

SECCION II: HONORARIOS Y PERSONAL

xlo de fijar los honorarios. Se usan comúnmente tres métodos: *ronararios por día.* Cuando se sigue este método, los honorarios basándose en el tiempo que emplean en el trabajo los principervisores, contadores en jefe, ayudantes y oficinistas. Las tarifas son materia de convenio con el cliente antes de comenzar el La costumbre varía entre las firmas de contadores acerca del e horas de trabajo que constituye un día, para calcular los ho. os; actualmente, se considera normal un día de siete horas.

manera, las tarifas por día varían entre las firmas de contadores tro de la misma firma no se usa necesariamente la misma tarifa los clientes. o una variante de la tarifa uniforme por día, existe una teneciente para usar esta tarifa diaria únicamente como un factor lar el total de honorarios; otros que se toman en cuenta son os obtenidos y la importancia o responsabilidad de trabajo. *ma fija.* Bajo este método, se fija de común acuerdo una suma odo el trabajo antes de comenzarlo, en el supuesto de que durante o no surjan circunstancias inesperadas **cP tnr"enn**

3. *Honorarios máximos.* Cuando se sigue este método, se aplican tarifas por día, pero entendiéndose que los honorarios no excederán *de* una suma fija para todo el trabajo. Para proteger sus intereses, el contador

Modelo 6 INFORME DE TIEMPO (ANVERSO]

INFORME DE TIEMPO Nombre *Harold S. Pace* Semana terminada *Febrero 10, 1960*

Caso N°	Nombre del cliente	Fechas: 1960							
	!•cina TotalI únicamente								
2,5	2-6 *3*	2-7	*2-8*	*2-9*	*2-10*			Fecha	Importe
428	*Ohio Manufactu-* ring *Co.*				*9*	*6*	*2*	*20;*	
121	*The Carpet House*					*5*			*5*
42	*IR S. Parnell, Inc.*				*2*			*4*	
336	*14lolitor Corp.*					*2*	2		
434	*Evanston Co.*				*2*				
282	*IMiddle Motors*					*3*			
I	*7*								
So: asignar			*48*						
Total		*9*	*8*	*9*	*7*	*8*			

kprobado ***W.F.C.***

—

debe insertar una cláusula de excepción en su contrato, en previsión de que se presenten circunstancias inesperadas en el curso de su **trabajo.**

Informes de tiempo. Todos los contadores o una persona delegada **en** su nombre deben llevar un informe diario de tiempo cuando trabajen en una auditoría externa. Estos informes de tiempo se entregan periódicamen« 1 • ” r’n

Lediatamente el tiempo no asignado. El informe de tiempo de cada comprenderá no solamente las horas que ha trabajado para ente, sino además detalles del tipo de trabajo realizado, como se indica lodelo 6. Este informe podrá usarse como medida de la capacidad ton, en función de los honorarios, de cada individuo.

Modelo 6. Continuación INFORME DE TIEMPO (REVERSO)

Semana terminada *Febrero **10, 1960***

	Descripción	Horas	Fecha		Descripción	Horas
28	*Confirmaciones de*	*6*	*2-8*	*428*	*Partidas pagadas por anticipado*	
cuentas por cobrar		*9*		*336*	*Conferencias sobre im- puestos*	*2*
28	*Cuentas por cobrar*			*434*	*Contingencias*	*1*
vencidas		*3*				
2	*Efectivo en la oficina*	*2*	*2-9*	*428*	*Confirmaciones*	*2*
34	*Libro de minutas*	*2*		*282*	*Servicio de la Geren cia*	*4*
21	*Inversiones*	*3*			*Sin asignar*	*1*
21	*Documentos por pagar*	2	*2-10*		*42 Mayor general*	
82	*Servicios de **la Geren-***			*336*	*Bancos*	***2***
cia		*3*				
434	*Pasivo*	***2***				
48						

informe de tiempo de cada contador se asienta en un registro de *cada cliente,* según se indica en el Modelo 7. El registro de horas libro mayor de tiempo y costos para cada cliente, separados según le trabajo ejecutado en cada auditoría. A cada contador se le lleva rme de gastos de viaje y otros que deban cargarse a cada auditoría. **factura para el cliente.** Los informes de tiempo y gastos cons-

Modelo 7 REGISTRO DE HORAS (PARA CADA CLIENTE)

Cliente *Ohio Manufacturing Company*

Fechas: 1960

Descripción	*'0*	N			
Escritura de constitución de la sociedad, organización, libros de minutas, etc.	*4*	*6*			
Revisión del control interno			*1*	*2*	*1*
*Diarios, mayor general, (trienios, etc_*			*7*	*12*	*4*
Existencias en caja y bancos	*16*	*23*			*3*
Cuentas por cobrar: vencimientos' y ratificaciones		*9*	*3*	*9*	*/9*

| | | |

Modelo 8

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

INFORME DEL PERSONAL **(LLANSE LAS INSTRUCCIONES ANTES DE PREPARAR ESTE INFORME)**
Asignación
A **B** **C** **D**
Explicación Excelente Bueno Mediano Malo
86.100 71-85 55-70 0-54
le trabajo de la Auditoría: a) Completos
b) Limpios
e) Claros
1 técnica: a) Principios conta bles
b) Procedimientos
de auditoría
e) Estados financie **ros**
d) Preparación del
informe
a al trabajo: a) Escrupulosidad
b) Iniciativa
c) Exactitud
d) Velocidad
ilidad: *a)* Confiado en si mismo
6) Cumple instruc ciones
c) Ofrece sugestiones
I: a) Relaciones con
clientes
b) Relaciones con
personal
e) Capacidad de ra zonar
d) Dignidad
e) Tacto
a) Facilidad de pa labra
6) Capacidad de re dacción
e) Apariencia
d) Personalidad 1
e) Conducta
/) Capacidad diri- I
gente
el Ambición

*Fecha_*

IN/0111H: árase un informe del personal después de terminar cada contrato con un

cliente.

biformes son estrictamente confidenciales; entréguense personalr

Dentro de la misma firma podrán variar los sistemas aplicados a cada cliente. Algunos clientes quieren un detalle completo de los cargos y otros no. Las facturas podrán ser muy concisas, indicando únicamente el importe, o bien podrán indicar el tipo de trabajo ejecutado; o podrán indicar la clase de personal de la firma que trabajó, con o sin una descripción del tipo de trabajo realizado.

Registros del personal. Muchas firmas de contadores designan al contador en jefe de la auditoría para que clasifique a sus ayudantes, habitualmente ayudantes de contabilidad y algunas veces contadores auxiliares. Estas clasificaciones sirven para dirimir diferencias en los aso:lisos en rango, sueldo y responsabilidad. Un informe de personal de esta índole aparece en el Modelo 8.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. Enumérense y defínanse ocho vocablos peculiares o característicos de las au-

ditorías. 2. Un ayudante de contabilidad informó a su jefe haber realizado las operaciones

siguientes: a) *Justificado* el importe del fondo de caja chica. *b) Analizado* el saldo bancario a la orden con la cuenta de Caja en el mayor. *c) Inspeccionado* las compras de activo fijo revisando las facturas, pólizas y

cheques. *d) Justificado* las cuentas de valores a cobrar en el mayor con el registro de

ventas. *e) Comprobado* todos los asientos en el diario general con los documentos

originales. En cada caso, ¿cuándo estuvo mal empleada la terminología del ayudante de contabilidad? 3. a) Además del trabajo que ha de realizar el personal del cliente, ¿qué arre-

glos preliminares deben hacerse con un nuevo cliente antes de aceptar el compromiso de practicar una auditoría? *b)* Antes de aceptar el compromiso de practicar una auditoría que no se hace

por primera vez, ¿qué arreglos preliminares, además del trabajo que ha de ejecutar el personal del cliente, deben hacerse cuando se realizó una auditoría hace un año? **4.** Un contador público titulado recibió una carta firmada por el presidente de

una pequeña sociedad anónima, solicitando una auditoria del año terminado en diciembre 31, 1959, e inquiriendo cuál sería el costo aproximado del examen. ¿Qué curso *de* acción debe seguir el contador? S. ¿Qué asientos deberá hacer normalmente en la contabilidad de un cliente un

contador público profesional? **6.** La Bolsa de Valores de Nueva York exige que todas las firmas asociadas que

realizan transacciones con el público, firmen contrato con una firma de contadores públicos independientes para que practiquen una auditoría anual sin aviso previo a la firma de corredores. Se exige a los auditores que convengan en practicar la auditoría de acuerdo con el reglamento de la bolsa, que notifiquen al Comité de Firmas Asociadas tan pronto como principien la auditoría, que llenen el cuestionario financiero del comité, y que presenten informes firmados a este comité. Las firmas asociadas tienen obligación de notificar al comité de la bolsa no más tarde de abril 1 de cada año el nombre de la

tese una carta de confirmación de una auditoría que se propone practicar lerdo con las condiciones sencillas e incompletas indicadas a continuación. epárese la carta en forma diferente del ejemplo proporcionado en el texto. tense los supuestos que se deseen. contador público acaba de regresar a su oficina después de celebrar una -encia con el presidente de la Karmin Company, un cliente nuevo. Ha nado todos los arreglos preliminares con el cliente; la contabilidad de aduno no ha sido examinada nunca. Las ventas del año en curso ascienden 750,000. ctese un memorándum de contrato en la situación indicada en la contesi a la Pregunta 7. La redacción del memorándum debe ser diferente de la tparece en el texto. n los comienzos de una auditoría,.el auditor pidió el libro de minutas del anejo de directores. Se rehusó atender su petición. ¿Qué linea de conducta ebe seguir el auditor? i se denegase la solicitud del libro de minutas, como se indica en el inciso), pero se ofreciera una copia certificada de todas las resoluciones corresondientes a materia contable, ¿qué curso de acción podría seguir el auditor? é trabajo preparatorio puede ejecutar el personal del departamento de abilidad de un cliente antes de que llegue el auditor? auditor acaba de terminar los acuerdos preliminares con un nuevo cliente. qué obedece el interés del auditor en el balance de comprobación del nuevo te, correspondiente al principio del período que se ha de examinar? Lacer su visita inicial a un cliente, el auditor encontró que las cuentas de o, pasivo y capital habían sido rayadas y cerradas y que las cuentas ingresos y gastos habían sido cerradas al final del período que ha de examie. En este caso, el auditor deseaba sacar un balance de comprobación Ljustado. ¿Cómo debe proceder para poder trabajar rápidamente y evitar res? julio 31, 1959, una empresa cambió su estructura económica de una sociede personas que era, a sociedad anónima. Un contador público ha estado argado de examinar con regularidad los estados financieros de esta empresa de diciembre de cada año y se le solicita nuevamente que los examine el año 1959. Teniendo en cuenta los procedimientos de auditoría seguidos en

exámenes anteriores de los estados financieros, enumérense qué procedi-

hatos se eliminarían o añadirían en este último examen.

noviembre 1, 1959, una sociedad anónima de largo historial, la Monroe

pany, adquirió totalmente los intereses de la Kayson Corporation. La con-

idad de esta última ha estado sujeta con regularidad a las auditorías prac-

en lo pasado por una firma de confianza de contadores públicos titu-

Se solicitan los servicios de un contador público para practicar audito-

en las contabilidades de ambas compañías para el año terminado en

31, 1959. Han de prepararse estados financieros consolidados.

¿Cuál sería la extensión y alcance del examen de la contabilidad de la

Corporation en los años anteriores a 1959?

gase el caso de un auditor de una importante tienda de departamentos.

jercicio contable termina en junio 30, 1959. ¿Qué haría primeramente en

Hiera de los dos casos siguientes?

caso de que no pudiera comenzar la auditoría hasta agosto 1, 1959.

Si comentara la auditoría en julio 1, 1959.

Enzineering Construction Companv se constituyó en diciembre, 1957, como

anónima con un capital de 50,000 acciones de $100 de valor a la

por acción, habiéndose vendido todas al contado durante diciembre, 1957.

enero 2, 1958, la compañía cerró unaratn

10 por ciento de cada pago hasta la aceptación final de la presa terminada.

La Engineering Construction Company ha recibido las sumas siguientes en relación con el contrato:

Adelanto para trabajos preparatorios $ 2,500,000 Pago del trabajo terminado hasta noviembre

30, 1960 (menos 10 por ciento retenido, deduciendo también el pago a cuenta de la suma adelantada para trabajos preparatorios, equivalente al 10 por ciento del importe bruto del trabajo terminado) 14,000,000

Total recibido en efectivo 16,500,000

En diciembre 31, 1960, se consideró que el trabajo estaba terminado en **un** 80 por ciento. Los costos directos hasta diciembre 31, 1960, importan $10,150,350.

El costo de la planta y los elementos de trabajo (edificios, mezcladoras de cemento, trituradoras de piedra, autocamiones, grúas, etc.), que asciende **a** $4,050,000 menos un valor estimado de recobro de $810,000 (20 por ciento del costo), se amortiza sobre la base de porcentaje de terminación de la obra.

Otros costos aplicados al trabajo terminado son:

Gastos generales y de administración $1,525,000 Conservación de los medios de trabajo de la

planta 1,270,500 Operación de los medios de trabajo 775,250

Total $3,570,750

Además de estos costos, se ha formado una reserva para impuestos sobre la renta estatales y federales, que asciende a $2,300,000, que puede considerarse justa.

En diciembre 31, 1960, se vendieron ciertos medios de trabajo que tuvieron un costo original de $875,000, en $600,000 al contado. En la misma fecha, se pagó en efectivo un dividendo de $20 por acción.

Informes adicionales en diciembre 31, 1960:

Existencias en caja y bancos $2,309,050

Inventarios —no cargados todavía a costos de construcción— como sigue:

Trabajo en proceso $185,625 Materiales y suministros 230,250

Total $415,875

El pasivo circulante estaba **compuesto *de:***

Cuentas por pagar comerciales **$** 125,750 Nómina devengada 27,200 Impuestos sobre la renta 1,500,000 Impuestos del seguro social 20,325 Impuestos sobre ingresos retenidos de los obreros 22,750

Total I

5) Un estado de ingresos para el período de tres años terminado en diciembre 31, 1960. r) Un estado de utilidades pendientes de aplicación para el período de tres años.

(I.A.C.P.T.)

&darlas lleva una contabilidad de ventas al contado. En febrero 28, 1960, vendió una casa de apartamentos que había adquirido en $75,000 ep junio, 1943, a Balier en $135,000. En los libros de Adams, la depreciación acumulada hasta fecha de la venta ascendía a $32,500. Los estados de plica correspondientes al comprador y al vendedor aparecen a continuación.

FIDELITY TITLE AND INSURANCE COMPANY

Estado de plica del vendedor

Plica N° 32049, febrero 28, 1960: Precio de venta $135,000.00 Honorarios del título (la mitad) $ 432.00 Extender y registrar la escritura 4.50 Impuestos, segundo abono, 1959-60, para

el período comprendido entre enero 1, 1960, y febrero 28, 1960, acumulados y no pagados 200.00 Intereses 185.13 Depósitos de renta 850.00 Prorrata de renta 327.50 Hipoteca, asumida por el comprador 73,458.01 Seguro contra incendios, prorrateado 1,428.37 Timbres ficales 148.50 Comisión 6,750.00 En efectivo al vendedor 54,072.73 Totales $136,428.37 1136,428.37

FIDELITY TITLE AND INSURANCE COMPANY

Estado de plica del comprador

Plica N° 32049, febrero 28, 1960: Depósito $ 61,850.00 Precio según contrato $135,000.00 Honorarios del título (la mitad) 432.00 Registro de la escritura y escritura de

fideicomiso 7.50 Seguro contra incendios, prorrateado 1,428.37 Hipoteca asumida por el comprador **73,458.01** Impuestos, segundo abono, 1959-60 **200.00** Depósitos de renta **850.00** Rentas, prorrateadas **327.50** Intereses acumulados **185.13 Saldo a favor del** comprador 2.77 **Totales** **$136,870.64 $136,870.64**

Como parte del trabajo inicial de

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

c) Una relación mostrando las utilidades que tiene que declarar Adams para

la fijación de los impuestos federales sobre la renta.

(I.A.C.P.T.)

18. El auditor de la Benson Manufacturing Company, debe preparar:

a) Una reconciliación detallada de las cuentas internas entre compañías. ***b)*** Los asientos de ajuste en el diario para corregir cada grupo de cuentas.

La Benson Manufacturing Company es única propietaria de Midway Sales, Inc., y Kent Realty Corporation, a las que maneja como subsidiarias. La compañía matriz fabrica refrigeradores eléctricos, cocinas eléctricas y otros utensilios eléctricos. Los refrigeradores y cocinas se venden únicamente a Midway Sales, Inc., que actúa como distribuidor exclusivo. Otros utensilios habitualmente se venden directamente a distribuidores fuera de la compañía.

La compañía matriz y la subsidiaria de ventas son inquilinos de la Kent Realty Corporation.

Las cuentas entre compañías en los libros de cada una de ellas en diciembre 31, 1959, aparecen en la página 146.

Una auditoría practicada en la contabilidad de las tres compañías para el año terminado en diciembre 31, 1959, reveló lo siguiente:

I. Los libros de minutas de las tres compañías indican lo siguiente respecto **a** dividendos:

a) El consejo dé directores de la Benson Manufacturing Company, en una asamblea en enero 4, 1960, declaró un dividendo trimestral normal de 50 centavos por acción, pagadero en enero 31, 1960, a los accionistas registrados en enero 23, 1960.

b) El consejo de directores de Midway Sales, Inc., en una asamblea en diciembre 28, 1959, declaró un dividendo de $2.00 por acción, pagadero en enero 15, 1960, a los accionistas registrados en diciembre 31, 1959.

e) El consejo de directores de Kent Realty Corporation, en una; asamblea en diciembre 1, 1959, declaró un dividendo de $1.00 por acción, pagadero en enero 2, 1960, a los accionistas registrados en diciembre 15, 1959.

No se habían actualizado estas declaraciones de dividendos en los libros de la compañía matriz en diciembre 31, 1959. Las compañías subsidiarias contabilizaron las declaraciones de dividendos correspondientes a sus compañías respectivas en la fecha en que fueron

declarados.

2. Midway Sales recibió de uno de sus clientes un cheque de $4,500, amparando sus propias facturas que importaban $2,500 y facturas de Benson Manufacturing Company que sumaban $2,000. La compañía de ventas contabilizó esta operación cargando a Cajá $4,500 y acreditando a Cuentas por Cobrar $4,500.

3. Midway Sales, Inc., adelantó $5,000 en efectivo a Kent Realty Corporation y cargó a Benson Manufacturing Company $5,000 y acreditó a Caja $5,000.

4. En septiembre 15, 1959, Benson Manufacturing Company embarcó 100 utensilios de un nuevo diseño en consignación a $25 cada uno a Midway Sales. Esta última no hizo ningún asiento al recibir la mercancía. Durante octubre, 1959, Midway vendió todos estos utensilios a $30 cada uno, acreditando a ventas el total. Benson Manufacturing Company no hizo ningún asiento en sus libros, pero incluyó los 100 aparatos en su inventario de diciembre 31, 1959, a un costo de $15 cada uno.

5. La compañia matriz presentó una declaración consolidada para la fijación de impuestos federales sobre la renta para el año terminado en diciembre 31, 1958. El resultado de las operaciones de las respectivas compañías ese año, antes de la consolidación, fue como sigue:

os impuestos federales sobre la renta, que ascienden a $21,000, los pagó la añía matriz, que contabilizó la operación en la forma siguiente:

repuestos federales sobre la renta por pagar 21,000 Caja
21,000

convenio que existe en los archivos indica que los impuestos federales la renta deben prorratearse entre las compañías de acuerdo con las utilis líquidas no consolidadas. Una compañía que tenga pérdidas en un año no rá impuestos, ni hará ningún cargo a las otras compañías por el beneficio ado del uso de sus pérdidas en la declaración para la fijación de impuestos. asivo de cada compañía se registró en diciembre 31, 1958. . Kent Realty Corporation vendió parte de su mobiliario a Midway Sales al o corriente de mercado, que representaba el 75 por ciento del valor neto bros. La compañía de bienes raíces había comprado un mobiliario en $3,500 iños exactamente antes de la fecha de la venta y había aplicado la depreán a un tipo del 10 por ciento anual, usando el método directo. Facturó a rray Sales, Inc., por $2,800, y contabilizó la transacción como sigue:

fidway Sales, Inc. 2,800 Muebles y Enseres
2,800

fidway Sales contabilizó la compra como sigue:

Puebles y Enseres 2,800 Kent Realty Corporation
2,800

'. En diciembre 31, 1959, los libros de la compañía matriz y de la subsia de ventas no muestran ningún asiento por las rentas del mes de diciem1959, que importan $6,000 y $1,500, respectivamente, que se deben a Kent Lty Corporation. I. Midway Sales, Inc., no había contabilizado en diciembre, .1959, las fac-'

de compra presentadas por la compañia matriz, que ascienden a 149,110.

BENSON MANUFACTURING COMPANY

Debe *Haber*

nversión en Midway Sales, Inc. (al costo) .. $100,000 nversión en Rent Realty Corporation (al costo) 175,000

aldo deudor de Midway Sales, Inc. 86,020

aldo acreedor de Kent Realty.Corporation 1,475

acciones de capital emitidas y en circulación.

100,000 acciones sin valor a la par 1,000,000

T *A: -1-* *A 111 1*

puawcaaaca

MIDWAY SALES, INC.

Debe *Haber*

aldo acreedor de Kent Realty Corporation .. $ 800

aldo acreedor de Benson Manufacturing Co. 33,910 lapital en acciones emitidas y en circulación, 1,000 acciones; valor a la par, $100 por acción 100,000

Jtilidades pendientes de aplicación 62,501.

KENT REALTY CORPORATION

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA 147

Capital en acciones emitidas y en circulación, 1,000 acciones, sin valor a la par 175,000 Utilidades pendientes de aplicación 34,109

(I.A.C.P.T., adaptación)

19. Con los informes que se mencionan en este problema, prepárese una hoja de

trabajo en columnas indicando el activo líquido de Fox en diciembre I, 1959; los cambios habidos durante el período terminado en diciembre 10, **1959; y los saldos de activo líquido en diciembre 10, 1959.**

Fox, único propietario de su negocio, intenta formar una sociedad con Gold. A causa de que Fox no ha llevado contabilidad en su negocio, no puede presentar a Gold estados financieros apropiados para que sirvan de base para determinar el capital de los dos socios en perspectiva. Consecuentemente, los dos acuerdan que Fox continuará operando como único propietario hasta diciembre 31, 1959. Fox deberá llevar en forma cuidadosa una contabilidad adecuada que servirá de base para la formulación de un acuerdo satisfactorio de sociedad.

En diciembre 10, 1959, Fox solicita los servicios de un contador público para fijar un punto de partida en la contabilidad, retroactivo a diciembre 1, 1959. El contador determina los hechos que aparecen a continuación, respecto **a saldos en fechas y transacciones pertinentes durante el** período de diez **días:**

1. Datos disponibles en diciembre 1, 1959: a) Saldo a la orden según estado bancario

en no-

viembre 30, 1959 $4,065 Cheques en circulación, según el libro de che-

ques: N9 971 $ 120

978 145 993 350 615 *b)* **Muebles y enseres, al costo, menos depreciación 2,200** *c)* **Cuentas por cobrar, según totales de copias de**

factura: $ 800 N
500 600 1,900 Valores a pagar, según estados de cuenta de

los acreedores: $1,170 D .
620 . 100 1,890 2. **Las operaciones de diciembre 1 a diciembre 10, inclusive, son las siguientes: a) Ventas a crédito a:**

R, mercancías con un costo de $94, entre-

gadas en diciembre 4 $ 140 Q, mercancías con un costo de $178, entre-

gadas en diciembre 7 250 Y, mercancías con un costo de $180, entre-

gadas en diciembre 12 (adquiridas a C a continuación) 320 $ 710

b) **Compras a crédito de:**

C, mercancías pedidas en diciembre 1, recibi-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

I, mercancías pedidas en diciembre 10, recibi-

das **en diciembre 13 250 1,142** ***c)*** Ingresos en efectivo:

Diciembre 2 Ventas al contado (costo, $634) $ 860

5 **M** 400 7 Ventas al contado (costo, $326) 485
9N 300 **10 P** (depositado en diciembre 11,

1959) 600 2,645 *ti)* Desembolsos en efectivo:

Diciembre 4 Renta de diciembre (cheque N°

994) $ 200 5 D (cheque N° 995). (Después

de deducir 2 por ciento de descuento) 490 9 C (cheque **N9** 996)
500 9 Retirado por Fox (cheque N°

997) **200 1,390** e) Diciembre 4, recibo de una nota de crédito

por devolución de mercancías a D, recibidas en noviembre 28 y regresadas en noviembre 30 $ 120 Diciembre 9, bonificación sobre mercancías ven-

didas a N, noviembre 24 (error en el precio) 80 **3. Saldos,** diciembre 10, 1959: **a) Saldo** bancario según estado del banco, en di-

ciembre 10, 1959 $4,775 Cheques en circulación: ***N***° 984
170

996 500 b) Inventario de mercancías, por cuenta física,

al precio más bajo de costo o mercado; todo él es vendible
3,000 ***e)*** Muebles y enseres 2,200

(I.A.C.P.T., adaptación)

Dodge Company, un nuevo cliente, preparó el balance de comprobación que

[rece en la página 149, con fecha de diciembre 31, 1959, al cerrar su segundo

contable. El contador público contratado tiene que examinar la contabilidad.

men mostró que es necesario contabilizar los asientos indicados en los

is adicionales a continuación.

'repárense los asientos de ajuste en el diario y una hoja de trabajo a ocho

mnas, indicando las ganancias o pérdidas líquidas obtenidas en el año ter-

lado en diciembre 31, 1959, y las cifras del balance general de la misma

la.

atos adicionales:

. La suma de $500,000 de acciones comunes se habían emitido con un 10

ciento de prima y se entregaron a los vendedores del terreno y edificios Liciembre 31, 1957, la fecha de constitución de la compañía. Los vendedores

una parte de las mismas acciones con un valor a la par de $60,000,

se contabilizó cargando $60,000 a la cuenta de Acciones de Tesorería y acre:

la cuenta *de* Donativos de Acciones. El donativo obedeció **a que el**

1 1-• _1 • -I —

lucio ue su venza suosecuente nema ue

PRINCIPIO DE LA AUDITORIA

149

2. En diciembre 31, 1959, al comenzar el negocio se retiró una máquina que costaba $6,000. La máquina retirada se había depreciado al **10 por ciento** durante el primer año. El único asiento hecho fue uno acreditando **la cuenta** de Maquinaria con su precio de venta de $1,500.

3. La depreciación se aplicará —siguiendo el método directo— **de la manera** siguiente:

Edificios 2 por ciento Maquinaria
10 por ciento

4. Los inventarios en diciembre 31, 1959, ascendieron a $225,000. 5. La tolerancia para cuentas dudosas ha de ajustarse al 1 por **ciento del** saldo de cuentas por cobrar en diciembre 31, 1959.

6. Los edificios y maquinaria están asegurados por tres años; **en** diciembre 31, 1957, se pagó una prima de $4,500.

7. Los bonos para el fondo de amortización al 5 por ciento, de primera hipoteca, con un valor a la par de $250,000 vencen en diez años a partir de enero **1,** 1958, con intereses pagaderos en abril 1 y octubre 1. Se vendieron en enero 1, 1958, a 90; el descuento ha de amortizarse durante la vigencia de los **bonos** siguiendo el método directo.

8. Se crea un fondo de amortiznrión siguiendo el método directo, con **una** cláusula de que los pagos parciales después del primero disminuirán en el importe del 5 por ciento de interés anual, agregando este interés al **fondo.**

La contabilidad muestra que la compañía hizo el pago del abono para **el** fondo de amortización en diciembre 31, 1959, pero que el importe se cargó erróneamente a la cuenta de Bonos para el Fondo de Amortización al 5 por Ciento, de Primera Hipoteca.

9. El fideicomisario del fondo de amortización informa haber agregado $1,250, importe de intereses, al fondo en diciembre 31, 1959. Esta cantidad ha sido contabilizada por la compañía.

THE DODGE COMPANY Balance de comprobación, diciembre 31, 1959

Debe ***Haber*** ***Caja*** ***$*** 81,200 Cuentas por cobrar 320,000 Tolerancia para cuentas dudosas **650** Inventarios, diciembre 31, 1958 223,000 Seguros vigentes, diciembre 31, 1958 3,000 Terreno 220,000 Edificios 330,000 Tolerancia para depreciación de edificios **6,600 Maquinaria** **148,500 Tolerancia para** depreciación de maquinaria **15,000 Activo del** fondo de amortización 25,000 **Descuento** sin amortizar sobre bonos 25,000 Acciones comunes de tesorería 35,000 Cuentas por pagar 76,250 Interés acumulado sobre bonos 3,125 Bonos Be fondo de amortización al 5 por ciento, ***de*** primera hipoteca 226,250 Acciones comunes 500,000 Prima sobre acciones comunes 50,000

Dompras de inventarios 305,000 nómina
132,800 :,actos de operación de fábrica 121,500

castos de administración 17,500 Interés sobre bonos
12.500

$2,000,000 $2,000,000

(I.A.C.P.T., adaptación)

EJERCICIOS PRACTICOS

ollingsworth Gear Company: Caso Práctico de Auditoría: <facción de las Partes I, II, HI y IV. (Véase el tomo II.)

CAPITULO VI

PROGRAMAS DE AUDITORIA Y PAPELES DE

TRABAJO DE AUDITORIA

SECCION I: PROGRAMA DE AUDITORIA

Programa de auditoría y cuestionario de control interno. Un programa de auditoría es un procedimiento de examen planeado con **flexibilidad.** Los programas de auditoría son de dos tipos generales, como **sigue:**

1. Un esquema detallado planeado y determinado por adelantado para la práctica

de cada auditoría, o 2. Un formularió o forma progresiva indicando sucintamente el alcance, **carácter,**

objetivos y limitaciones de la auditoría.

Todo programa de auditoría debe ser sencillo y conciso, de manera que los procedimientos empleados en cada auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen. El contador público titulado debe mostrar eficiencia en el planeamiento de cada auditoría; debe desechar todos los procedimientos exagerados e innecesarios. Todos los procedimientos empleados deben ser útiles. Cada uno de ellos debe ser necesario, dadas las circunstancias. Ningún procedimiento en particular debe aplicarse simplemente porque el auditor acostumbra aplicarlo siempre.

Al planear un programa de auditoria, debe hacerse uso de todas las ventajas que ofrecen los conocimientos y el criterio del personal experimentado de la firma, con objeto de no incorporar en el programa procedimientos excesivos.

Cada paso en una auditoría debe estar justificado como método eficiente para obtener informes necesarios para formular el dictamen requerido.

Debe hacerse uso **de** inventiva e iniciativa de la manera más efectiva posible en todo tiempo durante el curso de una auditoría, cualquiera **que** haya sido el cuidado dedicado al planeamiento del programa, pues no es posible reducir a fórmulas escritas todas las contingencias concebibles que pueden presentarse en un examen antes de hacerlo. Debe recordarse que un

objeto de un programa planeado y predeterrhinado de auditoría servir de guía en los procedimientos que han de adoptarse en el curso auditoría, o 2) servir de lista comprobante de las fases sucesivas de itoría, a fin de no pasar por alto ninguna verificación o ningún proento. Todos los métodos para poner en práctica un programa plade auditoría tienen sus ventajas y sus inconvenientes. Un programa índole no debe ser rígido, sino flexible, para adaptarse a las condicambiantes. Debe ayudar y sugerir; no debe ahogar la iniciativa. programa planeado de auditoría para cualquier cliente debe reviteriódicamente de acuerdo con las condiciones cambiantes en las iones del cliente y siguiendo los cambios en los principios, normas, irnientos y técnicas de auditoría, cada uno de los cuales desempeña tel importante en la formación del programa.

JEMPLO. Una firma nacional de contadores escribe de nuevo por *completo* cada tres años el programa de auditoría de todos sus clientes; durante los dos años intermedios, corrige anualmente el programa de acuerdo con las necesidades.

urante el curso de un examen, se completará todo el programa plapara *un* cliente. Cada sección de un programa de auditoría lo firma :ador responsable de esa sección en particular del examen. continuación se comentará la siguiente norma: *N9 11.* Deben adoptarse programas y procedimientos de auditoría e den por resultado una seguridad razonable de que todo el activo, sive), ingresos y gastos están debidamente contabilizados de acuer-

con los principios aceptados de contabilidad; las manifestaciones

la gerencia deben estar apoyadas en documentos y en una revisión de

procedimientos contables en vigor.

¡enlajas de un *programa planeado de auditoría.* Entre las ventajas

programa planeado de auditoría, pueden mencionarse las siguientes:

Delimita la responsabilidad para cada procedimiento de la auditoría. Ayuda a dividir el trabajo entre el personal contable en forma organizada. Logra un método mejor en la auditoría y economiza tiempo. Presta énfasis a los procedimientos esenciales para cada cliente. Sirve de guía en años subsecuentes. Facilita la revisión por un superior o un socio. Asegura la adhesión a los principios de auditoría y de contabilidad.

convenientes de un programa planeado de auditoría. Los inconve-

de un programa de auditoría determinado con anticipación son,

sus oponentes, los siguientes:

La responsabilidad del jefe encargado está limitada al programa. Se coarta el pensamiento

constructivo, independiente. Se ***automatiza*** la auditoría.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

153

responsabilidad apropiada, no pensará en forma independiente y la auditoría seguirá la línea de menor resistencia. Si estos son realmente los resultados, es evidente que los miembros del personal son ineficientes y lo serán cualesquiera que fueien las circunstancias.

Preparación de un programa de auditoría y cuestionario. Un programa de auditoría se compone de dos partes: 1) el cuestionario sobre control interno, y 2) el programa de examen. En la preparación del programa de auditoría y en su ejecución no debe olvidarse nunca el control interno.

En la preparación de un programa de auditoría y cuestionario para un cliente, el contador debe tener cuidado de incluir todos los procedimientos y preguntas que sean necesarios para practicar bien el trabajo. Debe mostrar igual cuidado para excluir los procedimientos y preguntas inconsecuentes dadas las condiciones del trabajo. La línea de demarcación entre inclusión y exclusión podrá ser difícil de fijar; por tanto, todo el programa debe ser flexible. La conveniencia de inclusiones y exclusiones determinadas podrá ser enteramente diferente según los clientes. El auditor debe **emplear** sentido común.

Al preparar un programa y cuestionario específicos, el auditor debe estudiar todos los aspectos y las operaciones de un nuevo cliente; cuando se trate de un cliente para quien se hayan practicado ya otras auditorías, el auditor estudia los cambios habidos en las operaciones, productos, personal y procedimientos. Los cuestionarios sobre el control interno deben formar parte integral de toda operación, aplicándolos a la organ'zación funcional del cliente y a las cuentas del mayor general. Como parte **del** programa se formularán horarios de trabajo para los miembros del personal, como en el caso de una firma de contadores que asigna el trabajo con varios meses de anticipación, por fecha, cliente e individuos del personal.

Algunas firmas contables usan una forma impresa de programa **de** auditoría y cuestionario de control interno. Cuando se use este impreso, deben anotarse los detalles aplicables a cada cliente. Los programas de auditoría y los cuestionarios de control interno impresos tienen la desventaja de una uniformidad demasiado rígida para una clientela variada.

El programa de auditoría. *El programa completo de auditoría.* **Al** principio de cada capítulo subsiguiente se presentará: 1) la parte de un programa de auditoría aplicable a los princip'os y normas que se comenten y a los procedimientos que hayan de seguirse, y 2) la sección aplicable del cuestionario de control interno. Este material extractado de todos los capítulos, constituye un programa completo de auditoría y un cuestionario completo sobre control interno. *Estos programas son únicamente sugestiones generales.* En los ejemplos, se usa el tipo de cuestionario que puede contestarse sucintamente "Sí" o "No". En numerosos casos, es preferible una contestación razonada.

Sección de informes generales. Se sugiere también otra parte en la

Modelo 9

ido por

lo por.

PROGRAMA DE AUDITORIA

INFORMES GENERALES

>mbre del cliente

ercicio contable termina en)mbre y dirección de las sucursales y subsidiarias

>rcicio contable termina en

ditoría: Principia

Termina

imación de hombre-horas

sonal asignado: Principal

Contador en Jefe

Ayudantes

acríbase el tipo general de auditoría

mero de informes:

Completos

Cortos

igir los informes a:

claraciones para impuestos:

federales

estatales

otros

ores bursátiles inscritos:

Bolsa de Valores

vital en acciones:

Registrador

Agente de transferencias

:iedad

Sociedad

Propietario

Estatal

Otras

misia

colectiva

individual

ha de constitución

Estado

tos Estados en que se tiene autorización para operar

acionarios, Directores, Empleados (Colóquese una ”D” después del de los Directores) :
Presidente Auditor Interno Vicepresidente Gerente de Oficina Secretario Tenedor(es) de libros Tesorero
Cajero Contralor Otros fiados scripción del Plan de pensiones y bonos de retiro
cos: Nombres:
Tipo de cuenta
Modelo 10

Preparado porFecha

Revisado porFecha

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

INFORMES GENERALES

1. ¿ Tenemos la última tabla de la organización? 2. ¿ Se han fijado en cuanto a responsabilidad las obligaciones de los

funcionarios y de los empleados?

3. ¿Se hace uso de los manuales de contabilidad?

Sí

Sí

Sí

4. ¿Están las funciones del departamento de contabilidad completa-¡

mente separadas de las que se enumeran a continuación?

Sí

a) Ventas

b) Compras

c) Fabricación

d) Concesión de créditos

e) Ingresos en efectivo

f) Desembolsos en efectivo

5. ¿ Tiene el cliente un contralor o su equivalente?

6. ¿ Tiene el cliente un auditor interno o su equivalente?

Si

Si

Sí

Sí

Sí

Sí

Si

Sí

7. El auditor interno:

a) ¿Sigue programas escritos? ¿Tienen estos programas por objeto

someter a prueba al control interno?

b) ¿Expide informes acerca de sus exámenes?

8. ¿Hay rotación entre las obligaciones de los empleados contables?

9. ¿Se obliga a todos los empleados a tomar vacaciones?

10. ¿ Tienen fianza todos los empleados con puestos de confianza?

Sí

Sí Sí

Si

Sí

11. ¿Son las fianzas suficientes *y* adecuadas en importe *y* carácter?

12. ¿Es improbable que haya connivencia delictuosa entre los parientes

Sí

que están empleados?

13. ¿Es adecuada la contabilidad para el negocio?

14. ¿ Son adecuados los informes internos a la gerencia para mostrar

Sí Sí

cifras financieras anormales?

15. ¿Se ajustan a un presupuesto los gastos y costos?

Sí

Sí

16. ¿Es adecuado el control sobre las operaciones de las sucursales?

17. En caso de que algunos funcionarios sean también funcionarios ejecutivos de otras organizaciones (exceptuando las compañías afiliadas conocidas) con las que el cliente tenga relaciones comerciales:

a) ¿ Están las transacciones con esas otras empresas sujetas a los

®1

0~

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

y 10. La sección de informes generales del programa de auditoría umerosos aspectos, similar a un memorándum contractual; modiiempre que sea necesario, el memorándum contractual puede prepara servir los fines de la sección de informes generales del proe auditoría. *de caja chica.* En los Modelos 11 y 12 aparecen sugestiones parte del programa de auditoría y del cuestionario sobre control le la caja chica. *na de archivar el programa de auditoría y el cuestionario sobre eterno.* La forma de archivar el programa de auditoría y el cuessobre control interno varia entre las firmas de contadores.

Una firma nacional de contadores archiva el cuestionario sobre introl interno como una *unidad* al principio de los papeles de trabajo y chiva cada una de las secciones del programa de auditoría con los papeles i trabajo correspondientes a la misma sección. Otra firma archiva junmente el proerama y el cuestionario como una unidad al principio de los ipeles de trabajo.

programa de auditoría v el cuestionario de control interno termi-

archivan como una unidad con los documentos permanentes del

valiosos —como unidad— para ayudar a la memoria en lo futuro

foporcionar a los miembros del nersonal de la firma que vistan

ra vez a un cliente antiguo de la firma, una idea prePminar

Icedimientos seguidos en lo pasado. Si se archivan el nrnrama de

el cuestionario con los paneles de trabajo—d;seminados entre

Vecciones— es preciso revisar los papeles ae trabajo. bi se aesea

acionarse en un índice todos los papeles de trabajo con un

s,gnado en el programa de auditoría y cada sección en éste con

de trabajo correspondientes,

kON II: PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORIA

ta sección del capitulo se comentará la norma siguiente:

12. Los papeles de trabajo de auditoría deben estar proyectapreparados en tal forma que los supervisores y principales pue-

Ivisar con efectividad la aúditoría en la seguridad de que: 1)

cumplido con el programa de auditoría; 2) que el examen se

e acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas

Tes en las circunstancias, y 3) que los estados financieros se han

ado de acuerdo con los principios aceptados de contabilidad,

os uniformemente.

ocia de los papeles de trabajo. Los paneles de trabajo infor-

emulados durante la práctica de una auditoría son de la mayor , pues sirven de comprobante al informe de auditoría. Los pape-

jo muestran que se han seguido las normas

PROGRAMAS DE AUDITORIA

157

Siguiendo un programa bien planeado de auditoría, la preparación acertada de los papeles de trabajo de auditoría ayuda a formar un concepto lógico de los procedimientos para practicar la auditoría. Los pape-

Modelo 11

Preparado por_ Fecha

Revisado porFecha

PROGRAMA DE AUDITORIA (EN PARTE)

CAJA CHICA

1. Cuéntese el efectivo en billetes, monedas, cheques, vales de *caja*, timbres de

correo, justificantes de gastos y otras partidas en el fondo; y hágase una

lista mostrando denominaciones, unidades, cantidades y totales.

2. Reconcíliese con la cuenta de Caja chica en el mayor general

3. Investíguese el curso de todos los cheques en el fondo hasta las boletas de

depósito subsiguientes y los estados bancarios.

4. Investíguense haciendo pruebas seleccionadas, las pólizas de caja chica en su relación con la póliza de reembolso correspondiente; inspecciónense las distribuciones, aprobaciones y documentos originales.

(Véase Capítulo IX donde se expone un programa completo de auditoría para caja chica.)

Modelo 12

Preparado porFecha

Revisado porFecha—

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

(EN PARTE)

CAJA CHICA

1. ¿Se usa el sistema de fondo fijo?
2. ¿Cada fondo está bajo la responsabilidad de una persona únicamente?
3. Las pólizas de caja chica:

a) ¿ Se exigen en todos los desembolsos del fondo?

b) ¿Están numeradas en la imprenta?

c) ¿Las firma el receptor del efectivo desembolsado?

d Se escriben con tinta?

e) Se hace constar su importe en números y en letras?

sí

Sí

Sí

Sí

Sí

sí

f) ¿Las aprueba una persona autorizada?

Sí

,r Se cancelan, juntamente con los documentos justificantes, de

manera que no pueda hacerse mal uso de ellas después?

Sí

(Véase Capítulo IX donde aparece un cuestionario completo sobre control interno

de la caja chica;

les de trabaio de la auditoría comprenden todos los datos compilados

en

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO los; una copia de las cláusulas de constitución de la sociedad y.

enmiendas; extractos de los estatutos; copias de contratos de amen-;

nto. contratos y minutas de asambleas del consejo de directores y

accionistas; y todos los demás papeles acumulados en el curso de una

ría que sirven de justificantes de los procedimientos seguidos y de

nasas aplicadas en el examen. Las copias de los documentos ori-

de un cliente no caen dentro de la clasificación de papeles de pero con su consentimiento, sí pueden considerarse así.

s papeles de trabajo de suyo no comprenden la correspondencia,

as de auditoría y memorándumes de procedimiento; pero si el

de auditoría se lleva a los tribunales, el querellante exigirá que

aterial aparezca formando parte de los papeles de trabajo.

juego completo de papeles de trabajo. En hojas sueltas en una por separado, se presenta un juego completo de papeles de tra-

a una auditoría práctica. Estos son los papeles que normalmente

itan para examinar la contabilidad de una empresa industrial de

o tamaño. En todo el texto se presentan ejemplos de varios mode-

apeles de trabajo para elegir. El objeto de los papeles de trabajo

presentan en el apéndice mencionado de auditoría práctica, es que

e guía en la preparación, disposición, contenido técnico acertado o de hacer los índices. Entre los contadores habrá variaciones en rencia por determinadas formas de papeles de trabajo. Existen

sas variantes necesarias en el contenido de los papeles de trabajo

iferentes tipos de industrias y en las empresas comerciales dentro

ismas industrias. Sin embargo, las reglas generales que gobiernan

ración de todos los papeles de trabajo son las mismas, cualesquiera

n las condiciones de operación.

es de los papeles de trabajo de auditoría. *Validez de los docu-*

El auditor compila en sus papeles de trabajo datos, análisis,

, notas, relaciones, extractos, ratificaciones y todos los demás docu-

relacionados con la auditoría. De estos papeles y el programa de

y el cuestionario de control interno completos, extrae los ele-

para redactar el informe de auditoría que presenta al cliente.

ementos constituyen la única prueba de validez de los documentos

forme de auditoría. El cliente no se preocupa necesariamente de edimientos técnicos empleados por el auditor; pero sí está inte-

n el informe de auditoría, y los papeles de trabajo de ésta cons-

el único eslabón tangible entre los documentos del cliente, la audiel informe. *visión del control interno.* Los papeles de trabajo de la audi-

ben indicar el resultado de la revisión del control interno del

Este resultado podrá verse en el cuestionario sobre el control inter-

deben aparecer comentarios acerca del efecto de éste sobre par-

pecíficas, en cada uno de los papeles

cusión de asuntos comerciales con el cliente. También ayudan al auditor a resolver problemas relacionados con los impuestos de las diversas unidades fiscales. Además, sirven de ayuda para preparar los informes para la Comisión de Bolsa y Valores, la Comisión de Comercio Interestatal y otras comisiones y organismos gubernamentales. Los papeles de trabajo podrán usarse para consultas muchos años después de haber terminado una auditoría.

Valor defensivo. Los papeles de trabajo adecuadamente preparados ayudan al auditor a justificar su actuación ante la crítica, como prueba ante los tribunales y como elemento de

defensa en caso de una demanda judicial. Cuando se ofrecen como prueba, o cuando sirven de base para las declaraciones de testigos, los papeles de trabajo cuidadosamente preparados son con frecuencia la mejor protección de la integridad profesional del auditor.

Revisión de la auditoría. Los papeles de trabajo completos constituyen la mejor ayuda para los socios o supervisores de una firma de contadores, como base para revisar el trabajo del personal en asignaciones externas en una auditoria y para revisar el informe de auditoría. El objeto de la revisión de los papeles de trabajo y del informe que efectúa un supervisor o un socio, es cerciorarse que todos los estados y relaciones se han preparado con propiedad y están debidamente justificados con comprobantes adecuados, de acuerdo con principios aceptados de contabilidad, aplicados uniformemente; que se hizo el examen siguiendo las normas de auditoría generalmente aceptadas; que los procedimientos técnicos han sido satisfactorios y adecuados; que los comentarios y recomendaciones son justos y razonables y de la amplitud y alcance necesarios.

En una firma de contabilidad de importancia, los trámites siguientes se siguen normalmente en la revisión del trabajo ejecutado por el personal que labora fuera de la oficina: 1) el contador en jefe encargado de la auditoria prepara los estados financieros y el informe de auditoría; 2) un supervisor o gerente revisa los papeles de trabajo, y 3) uno de los socios revisa todo el trabajo. El interés del socio en la revisión obedece a una consideración práctica comercial justa y al hecho de que él es responsable en primer lugar del trabajo. Con una revisión apropiada, el caso de Ultramares podría no haber existido nunca.

Referencias futuras. Los papeles de trabajo de la auditoria sirven de guía en auditorías subsiguientes del mismo cliente. Esto no significa que la forma y contenido deban aplicarse sin cambio alguno: pero se expondrán peculiaridades del examen, existe una base para fijar la continuidad de acción y se dispondrá de un recordatorio cuando se proyecten cambios en los procedimientos. En caso de que la contabilidad de un cliente desaparezca por robo, se pierda, altere o se destruya en un incendio, los papeles de trabajo completos serán de valor para su reconstrucción.

Principios para la preparación de papeles *de* trabajo de la auditoría-

•

tejón. Frecuentemente, el auditor joven tiene inclinación a prepas papeles de trabajo de los que son necesarios, así como también a datos inconsecuentes. Es mejor, sin embargo, inclinarse hacia un de papeles de trabajo que hacia la escasez de ellos. La experienesoramiento crítico y orientación de un contador en jefe pronto a un auditor joven la diferencia entre asuntos importantes que

incluirse y partidas sin importancia que han de omitirse. la preparación de los papeles de trabajo, *no deben* copiarse los

inque se hallan en la contabilidad de un cliente, sino que ha de ' icamente un resumen. El contador que prepare un papel de trabe exponer en él sus conclusiones a fin de facilitar la auditoría

constar su conocimiento de los objetivos de ésta. un auditor se plantea las interrogantes que aparecen a continuación

haz de contestarlas satisfactoriamente, pronto podrá hacer esas dis-

sutiles indispensables en la preparación de los papeles de trabajo

PROGRAMAS DE AUDITORIA

bs:

¿Son necesarios estos datos en el informe? ¿Son necesarios estos datos para justificar alguna partida en el informe?

¿Son necesarios estos datos en caso de una investigación futura?

¿Son necesarios estos datos para la verificación de la exactitud de los asien-

tos en la contabilidad? ¿Tendrá consecuencias de importancia la omisión de estos datos?

capacidad y preparación de un auditor puede juzgarse frecuente-

través de sus papeles de trabajo. Cuando un auditor ha obseros los principios y normas de contabilidad y auditoría, ha seguido

procedimientos indicados, ha preparado sus papeles de trabajo, o su compromiso y presentado los papeles de trabajo a un supe-

te puede redactar un informe completo con ellos sin hacer ninguna

a, estos papeles han pasado la prueba de excelencia en su prepa-

Otra prueba de los papeles de trabajo bien preparados ocurre es necesario que un contador deje una auditoría parcialmente ter-

para que la continúe otro miembro del personal. Si este último

•ontinuar el trabajo sin confusiones, para él mismo o para el per-

1 cliente, los papeles de trabajo están bien preparados.

in objeto de preparar en forma adecuada los papeles de trabajo,

Bario planear cuidadosamente el curso de la auditoría y los papeles

os para su ejecución. Si se planean acertadamente los papeles de es innecesario corregir las relaciones. Normalmente se coloca úniuna partida o análisis de cuenta en cada hoja de los papeles de La única excepción de este procedimiento ocurre cuando se anaientas relacionadas, por ejemplo, documentos por pagar, gastos de s e intereses acumulados sobre los documentos. Si se ponen varias

n

en forma ordenada y rápida. Todos los datos pertinentes deben anotarse por escrito y confiar en la memoria únicamente en la medida en **que pueda** apoyarse en evidencia tangible.

Aspectos físicos. Interpretándolos con amplitud, los papeles de trabajo comprenden todos los datos recogidos en el curso de una auditoría, y su forma y contenido son de la mayor importancia. Su contenido **debe** ser completo, detallado y explícito. La forma debe ser impecable desde el punto de vista de claridad y orden, de manera que quede reflejado el carácter, precisión y escrupulosidad del auditor.

Los gastos principales de operación en una firma de contadores públicos son los sueldos de los miembros del personal. Por tanto, es lógico que se ofrezca a estos contadores medios adecuados para que su actuación sea eficiente, tanto para la firma como para el cliente. El papel bond de mayor, de alta calidad, fabricado para soportar raspaduras y un trabajo intenso, de un color y rayado apropiados, representa una inversión excelente considerando los beneficios que proporciona. El papel elegido debe absorber, no reflejar, la luz. El rayado en el papel nunca debe ser apretado, pues la legibilidad de las cifras es importante para el contador que prepara los papeles de trabajo, para el supervisor que revisa y para el personal de taquígrafas y mecanógrafas.

Cuidado de los papeles de trabajo. Todos los papeles de trabajo deben guardarse cuidadosamente en el curso de una auditoría y conservarse meticulosamente después de

terminada. Deben establecerse responsabilidades bien definidas para cada papel de trabajo tanto durante como después de la auditoría. Los papeles de trabajo, los programas de auditoria, las formas de ratificación y la papelería de la firma deben recibir cuidado especial y tenerse siempre bajo llave en portafolios cuando no se halle presente un miembro del personal.

Con objeto de fomentar lo que podría llamarse ”control interno de operaciones” de los papeles de trabajo, muchos contadores siguen un plan más o menos adaptado a las lineas siguientes: En la preparación de un balance general de comprobación las partidas que han de aparecer separadamente en una relación se marcan con una ”R” o con una ”A” si se han de analizar, cuando este procedimiento adicional parezca necesario. Se usa una columna de Observaciones en el papel de trabajo del balance de comprobación para anotar las explicaciones necesarias o deseables al tiempo que se toma el balance. Inmediatamente después de completar el balance de comprobación, se encabezan las hojas de trabajo con cada relación y análisis indicados. Estas relaciones encabezadas se colocan en un expediente titulado Incompleto. Cuando se asigna el trabajo de auditoría, los miembros del personal recibirán los papeles de trabajo de este expediente Incompleto. Los papeles de trabajo completos se colocan después en un expediente que se denominará Terminado, en la misma secuencia

que el balance cle combrobacion.

hizo el trabajo y la fecha en que éste se hizo, con objeto de fijar su insabilidad. En la parte superior de cada hoja debe colocarse el nom. ld diente, el nombre y número de la cuenta, o un título que indique atos contenidos en el papel de trabajo y el período que abarca la orla. *Deficiencias en los papeles de trabajo.* Los papeles de trabajo no tener deficiencias; *algunas* aparecen a continuación: **4**

No hacer constar por escrito que el sistema de control interno se investigó adecuadamente. No hacer notar que los puntos presentados al principio del examen han sido aclarados definitivamente; esta omisión puede causar dificultades. Falta de descripción de la revisión de las cuentas de ingresos y gastos no analizadas. No indicar por negligencia los procedimientos de auditoría seguidos. No correlacionar los asientos de ajuste. Datos incompletos para la preparación del informe. Omisión de bases para fijación de precios del activo fijo y de los valores bursátiles de inversión. Falta de investigación de los métodos de depreciación de conjunto. No obtener la confirmación de los inventarios, obligaciones y compromisos futuros. No incluir los estados del trabajo efectuado relacionado con transacciones posteriores a la fecha del balance general. No incluir estados relacionados con la liquidación de impuestos **de** años **anteriores. No poner el nombre completo de los valores bursátiles** y **de los documentos por cobrar. No comparar el precio de costo original** y el costo actual **de reemplazo en el mercado de los inventarios y valores. No indicar la investigación de los controles de inventario, sistemas de**

costos e inventarios anticuados. . No separar de los fondos de caja las partidas que no pertenecen a ella. 1. No reunir todas las respuestas a las solicitudes de ratificación. No eliminar de los papeles de trabajo partidas que se desechan finalmente.

iopiedad de los papeles de trabajo. Los papeles de trabajo reupor un auditor son de su propiedad. En el caso de *I pszvich Mills vs.*

and Son, 260 Massachusetts 453, el veredicto fue de que el cliente

Lía derecho a los papeles de trabajo preparados por un auditor. El

sentenció en 1927 y aclaró mucha incertidumbre acerca de la prode los papeles de trabajo. Parece igualmente que los agentes fiscales

derecho directo de investigación de los papeles de trabajo de los , sino que deben consultar los libros, documentos y datos originales.

almente, nada puede impedir que un auditor muestre sus papeles de

o al cliente o a un agente fiscal, o que facilite al cliente una copia

■os.

un litigio ante los tribunales, un contador puede ofrecer sus papeles abajo como evidencia

la.

t.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

163

Actualmente, once Estados y una posesión territorial de los Estados Unidos tienen leyes estatuidas que conceden específicamente el derecho de propiedad de los papeles de trabajo al contador. Otros Estados, territorios y posesiones de la Unión Americana no han legislado nada acerca del derecho de propiedad de los papeles de trabajo.

Signos convencionales en la auditoría. En la preparación de sus papeles de trabajo el auditor usará numerosas contraseñas de varias formas, tamaños y colores tanto en la contabilidad, documentos y expedientes del cliente, como en sus papeles de trabajo. Con objeto de ayudar a su memoria acerca del significado de cada símbolo o contraseña, y para que otro miembro del personal o un supervisor que revise el trabajo comprenda el significado de cada uno, debe prepararse una tabla de signos convencionales. Los signos que aparecen a continuación constituyen una lista parcial de las contraseñas usadas en la auditoría:

A

o R

0

En los diarios o libros de primera entrada, colóquese esta contraseña junto a cada cantidad cotejada con un documento original, como por ejemplo una póliza o una factura. Colóquese este símbolo abajo de un total vertical para indicar que se ha comprobado la suma. Esta marca se coloca al margen de las cantidades en las cuentas del mayor para indicar que se ha comprobado el pase del asiento. Esta marca invertida se usa para demostrar que se ha investigado y aceptado un comentario, o que se ha ajustado y aceptado. Un guión bajo una cifra en un expediente que se ha examinado, indica la última partida del período corriente. Dos guiones paralelos colocados abajo de una suma total de una columna, indican que concuerda con la suma de los totales parciales. Se coloca un punto grueso al lado de cada partida en el registro de cheques cuando uno de éstos está en circulación todavía y ha de hacerse aparecer en la reconciliación de la cuenta bancaria. Un punto dentro de un círculo se coloca al lado de cada partida en el registro de cheques para indicar que ha sido cotejada con el cheque pagado. Podrá colocarse el mismo signo en el cheque pagado. Se usa este símbolo en el balance de comprobación para indicar que debe prepararse una relación. Una línea oblicua atravesando **la "R"** indica que se ha terminado la relación. Este símbolo colocado en el duplicado de un

volante de depósito indica que ha sido comparado con un asiento en el registro de ingresos.

Existen numerosos signos convencionales. Podrán usarse frecuentemente algunas variantes de los que se acaban de mencionar, como por ejemplo,

Modelos de papeles de trabajo. En este capítulo aparecen varios modelos de papeles de trabajo. En capítulos sucesivos y en la Auditoría Modelo se presentarán otros ejemplos.
del &dance de TJnn d-

de familiarizarse con las cuentas y para que sirva de guía durante

amen. Existen numerosas formas de papeles de trabajo de balance de ›robación del mayor general. Normalmente se saca este balance en el en que aparecen las cuentas en el mayor, orden que debe aplicarse ién en la preparación de los estados financieros. Jn método conveniente de realizarlo consiste en colocar todas las cuen-J

el balance general en un papel de trabajo y todas las cuentas d4

ry egresos en otro papel. Cuando las cuentas son numerosas, 1 ante general y las de ingresos y egresos podrán subdividirse nueva en una hoja cuando menos para cada uno de los grupos siguientes.

pasivo, cuentas de propiedades, de ingresos y de egresos. Este tipo

kregación de las cuentas del mayor general facilita las comparacio-

irige la atención a los puntos de la auditoría que requieren énfasis

al y permite que más de un miembro del personal use los papeles

bajo del balance de comprobación. n el Modelo 13 se presenta un modelo de papeles de trabajo de

de comprobación.

n la columna de Papel de Trabajo, N% se colocarán los números

papeles de trabajo individuales reunidos durante el curso de la audi-

Fue tienen relación y justifican una partida específica en la hoja de

de balance de comprobación. A medida que se completa cada los papeles de trabajo individuales de la auditoría y se coloca su

o correspondiente en la hoja de trabajo de balance de comprobación,

earse con un círculo el número del papel de trabajo en el balance

probación para indicar que está completo todo el trabajo en esa

las columnas del Balance de Comprobación se preparan en forma

Irativa —una para el año anterior y otra para el **año corriente—** se

la comparación de cifras y se exhiben cuentas individuales que

Fan investigación a causa de cambios importantes o peculiaridades

tinadas. a columna de Ajustes contiene todos los asientos de ajustes o conidas del diario hechos como resultado de la auditorio. Los asientos ste en el diario se formulan a medida que en el curso de la audi-

le descubre la necesidad de hacerlos. Los asientos de ajuste en el'g

se registran de la manera siguiente:

En el papel de trabajo individual de la cuenta ajustada. . En un papel de trabajo titulado "Asientos de Ajuste en el Diario", donde se colocan todos los asientos de ajuste *en* orden cronológico, juntamente con explicaciones completas. . En el estado general de trabajo.

[I concluir la auditorio se presenta al cliente una copia de todos los

de ajuste del diario, ara que pueda rnrrecir cm

PROGRAMAS DE AUDITORIA

La columna de Reclasificación en el Modelo 13 se usa para clasificar nuevamente las cuentas para preparar los estados financieros. Esta reclasificación facilita las operaciones y economiza tiempo en la preparación de los estados en una base igual a la del período precedente. La reclasificación de cuentas para preparar los estados financieros frecuentemente da por resultado la combinación de partidas relacionadas, evitando de esta forma detalles innecesarios en los estados. Como ejemplo de un asiento de reclasificación puede mencionarse el caso de los saldos acreedores de importe significativo en las cuentas por cobrar, que deberán segregarse al formular el balance general, pero no es necesario que lo sean en las cuentas del cliente. Otro ejemplo de un asiento de reclasificación sería la separación de los valores a cobrar de una compañía afiliada, de los valores a cobrar comerciales.

En la columna de Observaciones aparecen habitualmente comentarios relacionados con la preparación de los estados financieros, aun cuando puede usarse también para instrucciones en el curso del examen.

El grado de complicación de las cuentas influye frecuentemente en un contador y decide la forma en que preparará su hoja de trabajo de balance de comprobación. Podrá usar un método de preparación de los papeles de trabajo en las auditorías sencillas de pequeñas empresas, mientras que en las estructuras complicadas de contabilidad podrá adoptar otro método con objeto de conceder espacio para la exposición de mayores detalles y análisis y para economizar tiempo en el cierre de cuentas y en saldar los papeles de trabajo.

Cualquiera que sea la forma de la hoja de trabajo de balance de comprobación, representa el control principal del auditor sobre la práctica de la auditoría.

Papeles de trabajo de los asientos de ajuste en el diario. Los ajustes hechos por el auditor se registran detalladamente en papeles de trabajo separados titulados ”Asientos de Ajuste en el Diario”. Cada uno de los ajustes debe ir acompañado de una explicación clara y completa. No deben abreviarse los títulos de las cuentas. Cada uno de los asientos de ajuste debe llevar un número *de* índice que lo relacione claramente con los papeles de trabajo correspondientes que dieron origen al asiento y con las cuentas subsidiarias y de control. Los asientos de ajuste deben numerarse en forma consecutiva y el mismo número debe aparecer en la columna de Ajustes de los papeles de trabajo de balance de comprobación y en todas las relaciones principales o auxiliares.

La Auditoría Modelo presenta asientos de ajuste en el diario en papeles de trabajo completos. Véase también el Modelo 14.

Relaciones principales. Una relación principal —o de resumen, o importante— es una que clasifica y resume partidas similares o afines. El total de cada relación principal es el total en su clase del balance general o del estado de ingresos que ha de usarse en los estados financieros. Por

activo fijo y el total de tolerancias ajustadas concordará con los totales del balance general correspondientes a estas dos partidas. Una relación o análisis separado justificantes o auxiliares se preparará para cada partida de la relación principal. Véase el Modelo 16 como ejemplo de una relación auxiliar.

Relaciones auxiliares. Las relaciones auxiliares y los análisis apoyan y justifican las cuentas en una relación principal. Las relaciones auxiliares llevan en detalle los cargos, abonos y ajustes periódicos. En el Modelo 16 se muestra una relación auxiliar de una cuenta de maquinaria. En el Modelo *17* se presenta un análisis de la cuenta de Ventas. Debe anotarse en cada relación auxiliar todo el trabajo ejecutado en la verificación y análisis de la partida que aparece en la relación, los métodos de verificación empleados, las preguntas *y* problemas que surgieron durante el examen de cada una de las partidas y las contestaciones a cada una de las preguntas. Una relación auxiliar debe mostrar también las conclusiones formuladas y los métodos usados para alcanzarlas. Un resumen breve de todo el trabajo realizado, habitualmente logra este propósito. Si el resumen es insuficiente, la persona que revisa no podrá juzgar la escrupulosidad con que se siguieron las técnicas o la observancia de normas apropiadas de auditoría.

Agenda o notas de auditoría. En el curso de una auditoría se prepara un papel de trabajo titulado ”Agenda” o ”Notas de Auditoría”. Contendrá observaciones y recordatorios de puntos que no pueden resolverse en el momento que se presentan, pero que lo serán antes de la conclusión del examen. T as observaciones y recordatorios podrán referirse a las verificaciones, análisis, conversaciones con los funcionarios, partidas pendientes y otros asuntos. El contador en jefe —o un principal— revisa esta hoja para determinar si todos los puntos que contiene están resueltos y se ha realizado todo el trabajo relacionado con ella antes de cerrar la auditoría. Las partidas en esta agenda podrán llevar un número de referencia que las relacione con la partida correspondiente en el programa de auditoría o no llevarlo. Cuando se disponga en forma definitiva de cada una de las partidas que aparecen en la hoja de la agenda debe ponérseles una contraseña. Todas las partidas que no haya liquidado el contador encargado deben mencionarse al supervisor o a uno de los socios para que disponga de ellas en definitiva.

Indice de papeles de trabajo. Los papeles de trabajo se marcan con un número de índice, de índice secundario y de índice cruzado, bien sea en el curso de la auditoría o a su término. Deben llevar todos un número de índice para que pueda hallarse con facilidad su relación con cualquier cuenta, análisis o sección de la auditoría, o con cualquier relación o estado en cualquier tiempo durante o después de la auditoría sin pérdida de tiempo. Existen diversos métodos satisfactorios para hacer índices; en el Mode-

lo 18 se reproducen algunos. Las partidas que aparecen en este modelo y

por_

por-

Modelo 14 THE OHIO CORPORATION Papeles de trabajo de los asientos de ajuste en el diario para el año terminado en diciembre 31, 1959

Asientos de ajuste en el Diario

Debe

AAD 1 (1) (AAD = Asientos de ajuste en el Diario) Gastos de venta (Gastos de material para la tienda)

Bancos .....

Cheque N° 1822, orden de Store Supplies, Inc., di-

ciembre 30, 1959, no contabilizado.

AAD 2 (4) Gastos de Administración (Deudas malas) .....

Tolerancia para Deudas Malas ..... Para aumentar la tolerancia para deudas malas a

$8,000, sobre la base de la relación de vencimientos.

AAD 3 (7) eguros Pagados por Anticipado .....

Gastos de Administración (Seguros) ..... Para ajustar seguros pagados por anticipado, según relación.

AAD 4 (8) [aquinaria..... Costo de Mercancías Vendidas (Gastos de ope-

ración de fábrica) ..... Maquinaria comprada en diciembre 28, 1959, cargada a gastos.

AAD 5 (99) >lerancía para Depreciación de Maquinaria ..... Costo de Mercancías Vendidas (Depreciación de maquinaria) ..... Costo que ha de depreciarse: $97,000 x 0.10 $ 9,700

Haber

Provisión de la Compañía en 1956 ..... $10,000

Depreciación en exceso 300

AAD 6 (2) sto de Mercancías Vendidas (Suministros de fábrica) Caja Chica ..... Comprobantes de gastos de fábrica de caja chica.

AAD 7 (23) ros Gastos (Intereses) ..... Impuestos Retenidos y Partidas Acumuladas

fntrrncac arnrnnladnc enhrn

500

3,000

500

300

300

300

800

300

200

400

200

Ñ

o

u o

z o

o

o

F

o

po

o

2

u

11

m

Di

ro

11

N

d M

N

N

97,000

7,000

$104,000

12,000

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Modelo 16. Relación auxiliar por— TSE OHIO CORPORATION Análisis de la cuenta de Maquinaria (Cuenta N9 21) para el año terminado en diciembre 31, 1959

del mayor general ..... 1959: 2546, Carlton Machine Company, 1 ta-

ladro radial ..... $3,200 V Pa= 2562. Cincinnati Machinery, Inc., 1 tor-

no de banco Logan 1,100

2648_ Tool Company, 2 puli-

dords a $600 ..... 1,200 V 2884. Western Company, 1 cizalla 1,500 V
Total de adiciones .....

Deducciones, 1959: Ingresos 86. Venta de 1 torno de roscar De

T Latid (al costo) $7,800Z

Ingresos 92. Venta de 1 taladradora automática

T de torre (al costo) 4,200Z

Total de deducciones ..... Saldo del mayor general ..... Póliza 3262. Duracraft Products, Inc., 1

máquina niveladora cargada a Gastos de Fábrica ..... Saldo ajustado .....

AAD4 *letras*

uinaria..... 800 Cesto de Mercancías Vendidas (Gastos de operación de fábrica) ..... 800 na máquina niveladora cargada a Gastos de eración de fábrica.

el Ibro de ingresoº. la aprobación de la venta.

I. Este método asigna un número a cada papel de trabajo cada. relación principal. Las relaciones auxiliares llevan el a relación principal, seguido de un número secundario en

Método es susceptible de ampliarse en forma *indefinida.II.* Este método usa una letra del alfabeto para designar

principales, seguida de números que indican las relaciones se agota, el alfabeto con las relaciones principales, pueden dobles.

92,000

800

92,800

1-o

o

o

o

C)

El

u u

F

C4.QNIC

W nnO) ◆N

◆,

z

o w

z ◆o

o, c Ot0c—c O*

c it, M

◆Sn

N N

(o

◆◆

ó◆

a

o,

N O,

N N v c iflN*Ntp l◆NaMN

a7

Ge

o,* — N

W

o,

b K

00

N

coit*oritrnmiecm

iO—’’C ’O]Nd 1Nh1

Ó—oo coa,-

W0V0 0.40 d

C00.-•IMOItO

V>

N r

a

co o N tn—W’CiO— NW(D—N@Id’

O cfl

O

rI

N O N

c’ 040

o

N M o, N

o

o’

—*O*_

v

0

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Modelo 18 »DOS PARA HACER INDICES DE LOS PAPELES DE **TRABAJO**

Método

II		HI		IV	
A		AA			1
B		BB			2
C		CC			3
D		DD			4
E		*EE*		5	
EA		EE-1			6
E-2		EE-2			*7*
F		*101*		8	
F-1		101A			9
F-2		10IB			10
F-3		101C		11	
F4		101D		12	
G		*102*		13	
3-1		102A		14	
3-2		102B			15
G-3		102C		16	
3-4		102D		17	
FI		*103*		18	
1-1		103A		19	
E1-2		103B		20	
1-3		103C		21	
FM		103D		22	
El-5		103E		23	
R-6		103F		24	
		104		25	
1-1		104A		26	
[-2		104B		27	
105		28			
	105A		29		
j_2		105B		30	
	106		31		
IC-1		106A		32	
K-2		106B		33	
		107		34	
1	107A		35		
1 2		107B		36	
108		37			
M-1		108A		38	
201		39			
-1	201A		40		

N-2 201B 41
1 -3 20W 42
N4 20ID 43
0 *251* 44
0-1 251A 45
0-2 251B 46
p *276* 47
p_I 276A 48
Informe de auditoría y Estados financieros

Programa de auditoría y Cuestionario de control

interno Agenda Extracto de minutas Papeles de trabajo del Balance de comprobación Asientos de ajuste del Diario (Hoja 1) Asientos de ajuste del Diario (Hoja 2) Asientos de ajuste del Diario (Hoja 3) Resumen del efectivo Banco (Banco Nacional) Ratificación bancaria Fondo de Caja chica Fondo de nómina

Cuentas y Documentos por cobrar y tolerancias

relacionadas Cuentas por cobrar Documentos por cobrar Tolerancia para Cuentas incobrables Datos de ratificación

Resumen del inventario

Materias primas Trabajo en proceso Mercancías terminadas Certificado de inventario Relación de Pruebas de inventario Relación de Precios de inventario

Resumen de Gastos pagados por anticipado

Seguros pagados por anticipado Interés pagado por adelantado

Resumen de inversiones a largo plazo

Bonos Acciones

Resumen del Activo fijo

Equipo de oficina Equipo de fábrica

Resumen de la Tolerancia para depreciación

Tolerancia para depreciación del equipo de oficina Tolerancia para depreciación del equipo de fábrica

Resumen del Activo intangible

Patentes

Resumen del Pasivo circulante

Cuentas por pagar Impuestos retenidos Impuestos federales sobre la renta Certificado de obligaciones

Bonos por pagar

Carta al fideicomisario Certificado del fideicomisario

Resumen de Capital

Accic

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Modelo 18 (Continuación)

173

Método Informe de auditoría y Estados financieros

—-

II	III	IV			
17-1	Q-1	301A	52		Ventas y devoluciones, Producto 1 (Tienda 1)
17-2	Q-2	301B	53		Ventas y devoluciones, Producto 2 (Vendedores externos)
18	*R*	*401*		54	Costo de Material directo
19	*S*	*501*		55	Resumen de Nómina de mano de obra directa
19-1	S-1	501A	56		Mano de obra directa, Departamento 1
19-2	S-2	501B	57		Mano de obra directa, Departamento 2
20	*T*	*601*		58	Resumen de Gastos indirectos de fabricación
20-1	T-1	601A	59		Supervisión
20-2	T-2	601B	60		Impuestos de fábrica
20-3	T-3	601C	61		Renta
20-4	T-4	60ID, etc.	62		Etc.
21	*U*	*701*		63	Resumen de Gastos de venta
21-1	U-1	701A	64		Comisiones de vendedores
21-2	U-2	701B	65		Gastos de viaje
21-3	U-3	701C	66		Gastos de la Oficina de ventas
21-4	U-4	701D, etc.	67		Etc.
22	*V*	*801*		68	Resumen de Gastos de

administración					
22-1	V-1	80IA	69		Sueldos de Funcionarios y oficinistas
22-2	V-2	801B	70		Depreciación del Equipo de oficina
23	*W*	*901*		*71*	Resumen de Otros gastos
23-1	W-1	901A	72		Gastos de intereses
23-2	W-2	90IB	73		Descuentos de venta
24	*X*	*9.51*		74	Resumen de Otros ingresos
24-1	X-1	951A	75		Ingresos por Dividendos e intereses
24-2	X-2	951B	76		Diversos

relaciones financieras y los datos que las acompañan llevan un número de índice (número de centenas), seguido de letras para los datos auxiliares.

En caso de que se use más de una hoja para una partida, se pone una letra como sufijo, como se muestra en las reconciliaciones de caja y las ratificaciones de las existencias en el banco. En caso de que se usaran diez hojas para las existencias en efectivo, la décima se marcaría 101K.

Método IV. Este método *—y mucho puede decirse en su favor—* comienza simplemente con el número 1 y marca cada hoja siguiénte en progresión consecutiva.

Comentarios generales sobre los índices. Entre los ejemplos mencionados para formar índices, el primero se presta a desarrollarse indefinidamente con la simple adición de números y usa éstos tanto para las relaciones principales como para las auxiliares, facilitándose de esta forma la localización de papeles en el archivo. Cada contador tiene preferencias individuales y actualmente está aumentando el uso del cuarto método.

Todos los papeles de trabajo deben llevar su número de índice en una esquina superior o en una inferior. Los asientos en las relaciones auxiliares que se transfieren a las relaciones principales llevan un número de índice

viceversa. Los totales de las rela-

atificación, las cintas de las máquinas sumadoras, etc., no llevan índice a menos de que vayan pegadas a un papel de trabajo número de índice. Los asientos de ajuste en las relaciones y de trabajo de los asientos de ajuste del diario llevan un índice Tia cruzada mostrando el número de la relación donde se obtuvo el número de la relación a que se transfiere. Los saldos en las que han de usarse en los estados financieros tienen un número cruzado con el estado general de trabajo. También podrán pozos de índice relacionando el programa de auditoría y los papeles 1, en cuyo caso el número de índice del papel de trabajo se rente de la partida en el programa de auditoría. rmación de índices cruzados es importante, pues relaciona estremtre sí los papeles de trabajo. Podrá usarse tinta o lápiz de color [el que se usa en la relación para poner los números del índice, de que éstos sean más visibles. El saldo en libros de cada partida eles de trabajo se toma del balance de comprobación del cliente oteja con el mayor. aumento podrá archivarse únicamente en un lugar, pero puede ;omprobante a dos o más partidas. Por ejemplo, la ratificación costumbrada contiene datos relacionados con los documentos por mco; la ratificación debe llevar números de índice relacionándopapeles de trabajo de caja y bancos y los papeles de trabajo de s por pagar; en los papeles de trabajo de caja y bancos y en los ritos por pagar, los números de referencia deben indicar la ratificad; que se archivará probablemente bajo ”Caja”. En el estado geabajo —en el renglón de documentos por pagar— el número de debe relacionarlos con los papeles de trabajo de caja y docur pagar. yo de papeles de trabajo. Los sistemas de archivar los papeles varían entre las firmas de contadores, pero, normalmente, el tá dividido en:

’chivo permanente: se conservan más de dos años los datos permanentes los papeles de trabajo. *’chivo corriente:* papeles de trabajo y datos de auditoría del año corriente del anterior.

yo permanente. El objeto del archivo permanente es proporh:storia financiera de la empresa; ofrecer una fuente de ref epartidas continuas y recurrentes; reducir el trabajo anual de In de nuevos papeles de trabajo para partidas que no cambian; datos especializados para auditorías futuras, para investigaciopuestos, para proyectos de cambios en la estructura de capital os fines. El archivo permanente podrá contener lo siguiente:

na hoja de informes similar a la que

PROGRAMAS DE AUDITORIA

4. Una copia de las solicitudes de registro de las acciones, sí están registradas. 5. Extractos o copias de minutas importantes de las asambleas del consejo

de directores y de los accionistas. 6. Copias de contratos, planes de pensiones, convenios sindicales, etc. 7. Muestras de títulos de acciones y bonos. 8. Copias de

memorándumes de contrato. 9. Una tabla de cuentas. 10. Una copia del manual de contabilidad del cliente o un memorándum

sobre el sistema de operación. 11. Programas de auditoría para varios años. 12. Cuestionarios de control interno para varios años. 13. Tablas de organización. 14. Personal y sus obligaciones, con índices relacionados con los incisos 9 y 12. 15. Copias de las firmas autorizadas. 16. Copias de las declaraciones para impuestos federales, estatales y locales. 17. Copias de los datos registrados con la Comisión de Bolsa y Valores. 18. Listas de las plantas, oficinas, tiendas, etc. 19. Relaciones de cuentas no circulantes, como, por ejemplo, la relación de

depreciación acumulativa. 20. Copias de los informes de auditoría.

Archivo corriente. El archivo corriente contiene los papeles de trabajo preparados en el curso de la última auditoría y todos los papeles, datos y correspondencia archivados durante las fechas comprendidas entre el último y el presente período contable. Además los papeles de trabajo de la auditoría actual. Un juego completo de papeles de trabajo y otros afines de una auditoría podrá estar compuesto por término medio de lo siguiente:

1. 2.

3. 4.

5. 6. 7. 8. 9. 10. 11. 12. 13.

Memorándum contractual, del contrato presente y del próximo. El cuestionario de control interno y el programa de auditoría, del alio corriente. Correspondencia. Copias de minutas, contratos de arrendamiento, contratos, cambios en **las** cláusulas de la escritura de constitución de la sociedad, cambios en el reglamento, etc. Hojas de agenda. Informe de auditoria; original escrito a máquina y copia manuscrita. Estados financieros y declaraciones para impuestos. La hoja de trabajo de balance de comprobación. Asientos de ajuste en el diario. Asientos de cierre y de contrapartida. Relaciones principales. Relaciones auxiliares, siguiendo las relaciones principales. Informes de tiempo y gastos.

Normalmente cada año, y de acuerdo con los métodos adoptados por la firma, el material en el archivo corriente se transfiere al archivo permanente. Como se muestra en la sección siguiente, el vocablo *permanente* no significa perpetuo.

Conservación de los expedientes de auditoría. ¿Cuándo deben des-

litorías? La respuesta a la pregunta sobre

no existe uniformidad de criterio respecto a estos puntos. Los viejos de trabajo correspondientes a partidas no acumulativas ni históricas los consulta el contador. Algunos contadores destruyen los papeabajo una vez que ha vencido el período de responsabilidad legal; se siga esta costumbre deben consultarse las leyes de prescripción federales. sugestiones que aparecen a continuación representan la costumbre t en una firma.

CLIENTE HABITUAL:

rvese permanentemente: copia a máquina de cada informe de auditoría, incluyendo estados finanros. papeles de trabajo permanentes necesarios para reconstruir los estados ancieros. Lúmenes del activo fijo existente y tolerancias relacionadas, análisis de crávit, y detalles de las cuentas de capital y sus cambios. cuestionario de control interno y programa de auditoría puestos al día. :laraciones de impuestos y datos justificantes de importancia (hoy, nurosas firmas destruyen todo el material excepto la declaración para la ción de impuestos, después que el Servicio de Rentas Internas lo ha minado y aprobado definitivamente). tos registrados con la Comisión de Bolsa y Valores. rrespondencia de índole permanente y la relacionada con asuntos fiscales on los principios y procedimientos contables. curatos en vigencia y escrituras de fideicomiso. tas al día de personal clave y sus obligaciones. manual contable. ala de cuentas activas, listas de la planta, tabla de organización co.nte, etc. tusulas de constitución de la sociedad y *sus* enmiendas. testras de títulos de acciones y bonos de interés fijo. vense diez años: laciones detalladas de activo fijo. laciones detalladas de análisis de cuentas de pérdidas y ganancias. ntratos y escrituras de fideicomiso vencidas. Formes preparados por contadores o corresponsales afiliados que pueden plicarse. tractos de minutas. rvense cinco años: ›jas de agenda. emorándumes contractuales, informes de tiempo y gastos. tados bancarios de reconciliación y las respuestas correspondientes de ificación. lances de comprobación de valores a cobrar y a pagar. nitestaciones de ratificación de las cuentas de valores a cobrar y a pagar. lálisis de gastos pagados por anticipado. nos de inventario. rvense dos años: wrespondencia habitual. Ypias extras de informes mecanografiados.

=adores de informes.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

paración de los papeles de trabajo de auditoría pueden resumirse **de** la manera siguiente:

1. Colóquese el nombre del cliente en la parte superior de cada papel **de**

trabajo. 2. Abajo del nombre del cliente, colóquese el nombre de la partida **del**

balance general o del estado de ingresos que se va a tratar en el papel **de trabajo. Si se desea, puede** invertirse el orden de los incisos 1 y 2. 3. **Abajo del título descrito en**

el inciso 2, colóquese la fecha del período

contable de la auditoría. 4. Colóquese el número del índice en la esquina convenida de cada papel

de trabajo. 5. Póngase en cada papel de trabajo un número de índice cruzado que lo

relacione con la hoja a que se traspasa y con la hoja de donde *procede.* 6. Usese únicamente una cara de cada hoja. 7. Téngase la seguridad *de* que cada relación auxiliar cuente con su propia

hoja separada de trabajo, exceptuando las partidas coordinadas, como los documentos por cobrar y sus intereses recibidos y acumulados. 8. En cada relación, especifíquese el método de verificación usado para la

partida que se examina y las conclusiones formuladas. 9. Obténganse reproducciones —no se copie— de las minutas, contratos y

otras partidas facilitadas por el cliente. 10. Debe firmarse y fecharse cada papel de trabajo. 11. Usense contraseñas *de* auditoría en clave siempre que sean necesarias. 12. Prepárese cada papel de trabajo en forma ordenada, limpia y legible. 13. Compruébese que no hay errores aritméticos. 14. No se incluya o copie material insignificante o que no venga al caso. 15. El saldo ajustado de cada partida en los papeles de trabajo debe con-

cordar con la cifra correspondiente ajustada en el balance *de* comprobación.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

I. a) ¿Cuáles son las ventajas de un programa de auditoría?

***b)* Si no se prepara acertadamente, ¿cuáles son los inconvenientes** de un

programa de auditoría? 2. ¿Quién deberá preparar normalmente un programa de auditoría? Adúzcanse

las razones en que se finca la respuesta. **3. De los dos conceptos que aparecen a continuación, ¿cuál de ellos es de apro-**

barse? ¿Cuáles son las razones que justifican la elección hecha? a) Una firma de contadores públicos titulados debe tener cuestionarios **uni-**

formes de control interno, esto es, debe usar el mismo cuestionario para todos los clientes. ***b)*** Debe prepararse separadamente para cada cliente un cuestionario de control

interno. ***4.*** Prepárese un programa de auditoría para el examen de los expedientes de un

pequeño club. El contador que preparará el programa de auditoría es miembro del club.

5. Una compañía opera una cadena extendida en toda la ciudad de tiendas de comestibles al menudeo, para la cual ha de prepararse un programa de **auditoría** para la verificación de los saldos en efectivo en todas las tiendas. **6.** Un cuestionario de control interno comprende las partidas enumeradas ***a*** continuación. Explíquese para **cada** una de ellas lo que se logra con los controles existentes.

:v

reconciliar las cuentas bancarias, ¿examinan los endosos los empleados el cliente? Se han dado instrucciones al banco donde se depositan los fondos de ue no pague los cheques extendidos a la orden de la **compañía?)odson Manufacturing Company tiene cuatrocientos obreros. A continuaaparece una parte del cuestionario de control interno presentado por la de contadores externos:**

PROGRAMAS DE AUDITORIA

179

Pregunta Quién prepara la nómina? Quién extiende los cheques de Smina? Quién aprueba la nómina? Quién firma los cheques *de* nóina? Quién distribuye los cheques de tgo? Quién autoriza las tarifas de tgo? Quién reconcilia la cuenta de Smina? Quién cuida de los cheques no clamados?

Contestación El encargado de la nómina El encargado de nómina

El contador en jefe El subtesorero

El capataz del departamento El superintendente de la planta El contador en jefe El contador en jefe

qué otras cuestiones adicionales deberían ponerse en el cuestionario para tir una valoración de la efectividad del control interno sobre la nómina? quese por qué cada una de las preguntas adicionales es necesaria.

(I.A.C.P.T.) ontador recibe el encargo de hacer la auditoría anual acostumbrada en :ompañía fabricante de troqueles que cuenta con veinte obreros. Prepáma lista de los expedientes, informes y otros datos para el personal y su ensación, que sean de interés para un auditor y que esperaría encontrar te tipo de negocio. Explíquese con brevedad el uso que estos expedientes, nes y datos tendrían en una auditoría. lérense los fines para que se preparan y conservan los papeles de trabajo xlitoría. nte la práctica de una auditoría, ¿dónde se registran los ajustes hechos 1 contador? presentan al cliente para su contabilización todos los asientos preparados .1 auditor? Qué constituye ordinariamente un juego completo de papeles de trabajo e auditoría del año corriente? ,n detalle, ¿qué informes deben aparecer en el papel de trabajo de audiría por término medio? m papel de trabajo de auditoría, ¿por qué es de importancia una breve a del trabajo realizado? es el objeto de un papel de trabajo denominado ”Notas para Aprobación”? éctese un sistema de índices para los papeles de trabajo, diferente a los píos presentados en el texto. erminar la auditoría, el cliente solicitó los papeles de trabajo del auditor. é posición deberá adoptar? ddérese el caso de una sociedad anónima industrial de mediano tamaño. ríbase detalladamente el método de archivar los papeles de trabajo, toman-

n consideración todos los detalles, desde

nificant

19.

20.

21.

oficina y no regresaría hasta dentro de dos horas. El ayudante de contabilidad consultó al cliente *acerca* del punto dudoso, quien le contestó gustosamente. En este caso ¿obró bien o equivocadamente el contador ayudante al pedir consejo al cliente? Al concluir una auditoría, el contador presentó a su cliente un **papel *de trabajo*** con todos los ajustes que consideraba necesarios para **corregir las cuentas.** El cliente los aprobó pero rehusó contabilizarlos. ¿Qué efecto causaría **su negativa** a) sobre el informe de auditoría y ***6)*** sobre la auditoría subsecuente? Prepárense papeles de trabajo de auditoría cubriendo las siguientes **partidas** relacionadas: *a)* Edificios de fábrica y tolerancia para depreciación ***b)*** Gratificación por participación en las utilidades al gerente de la fábrica *c)* Ingresos por regalías ***d)*** Ventas y costo de ventas de terrenos para construcción vendidos por una

compañía de bienes raíces. El contador ha de suponer sus propias cifras. Los papeles de trabajo podrán ser concisos, pero deben contener informes suficientes para que el supervisor o principal verifique ***el*** informe durante la ausencia del contador y quede satisfecho en esta forma respecto a los procedimientos de auditoría seguidos. El esmero y la forma de presentación son importantes. Los ejemplos presentados deben ser suficientemente complejos para separarse de los casos extremadamente sencillos. Ha de practicarse una auditoría en la contabilidad de la Hall Company del año terminado en diciembre 31, 1959. La compañía fabrica y vende juguetes para niños. La compañía fue fundada en enero 3, 1951. Nunca ha examinado la contabilidad de la compañía un contador público independiente.

Prepárese un proyecto del trabajo que haría un contador respecto a los saldos de las cuentas del balance general en enero 1, 1959, siguiendo los principios reconocidos de contabilidad.

Las cuentas se enumeran a continuación: a) Tolerancia para Cuentas Incobrables b) Inventarios *c)* Maquinaria de Fábrica y la cuenta correspondiente de Tolerancia para

Depreciación ***d)*** Cuentas por Pagar Comerciales e) Capital en Acciones En cada uno de los casos enumerados a continuación, explíquese si las eroga-

ciones deben cargarse a una cuenta de activo o a una cuenta de gastos. Adúzcanse razones en apoyo de las respuestas. Si se considera que hay otros procedimientos que podrían seguirse, explíquense las condiciones en que cada uno de ellos sería acertado. a) Instalación de una nueva máquina, $1,000 Gastos de transporte de llegada de la máquina mencionada en el inciso a),

$100. *c)* Modificación de la distribución del taller, $2,000 *d)* Impuestos prediales, $2,100

23. En 1959, la Bensen Roofing Company descubrió un material nuevo para la

construcción. La Lebanon Manufacturing Company fue contratada para idear un proceso de fabricación en escala comercial para el material. La Bensen Roofing Company adelantó $100,000 a la Lebanon Company en octubre 1, • 1959, para cubrir los costos estimados del trabajo. Se definieron los costos como mano de obra directa y material directo, más 25 por ciento de los costos directos para cubrir gastos indirectos. Durante la etapa de preparación del proceso comercial de fabricación, no se conceden utilidades a la Lebanon Company;

ero cuando se obtenga un proceso de fabricación práctico, se autorizará a esta

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO La Lebanon Company debe presentar informes mensuales del progreso rea•

ado y un estado mensual de los costos a cuenta de la suma adelantada. Los cionarios de la Lebanon Manufacturing Company han seguido escrupunte las condiciones del contrato para idear el proceso de fabricación.

razón de que los funcionarios opinaron que la suma adelantada de $100,000 formaba parte del activo de la Lebanon Company, depositaron esta suma una cuenta especial en un banco distinto al que usaban habitualmente

ra sus depósitos; no se hizo asiento alguno en la contabilidad de la Lebanon impany.

Al fin de cada mes se analizaron las tarjetas de tiempo y las requisiciones material y se acumularon los costos aplicables al contrato en el estado men-

1 requerido, pero no se hizo ningún asiento en los libros de Lebanon Comy. Se expidió entonces un cheque a cargo de la cuenta especial bancaria se depositó en la cuenta normal de depósito como una venta al contado r el importe que apareció en el estado.

En diciembre 31, 1959, el saldo en la cuenta especial ascendía a $43,700,

o el cheque correspondiente a los costos de diciembre con un importe de ,000 no se expidió hasta enero 5, 1960. En enero 10, 1960, el contador enzó la auditoría anual en la Lebanon Manufacturing Company para el terminado en diciembre 31, 1959.

Especifíquense los procedimientos que podrían usarse para descubrir **la** existencia del contrato. ¿Cómo deberían mostrarse los informes relacionados con los saldos **o** transacciones correspondientes al contrato, en el balance general de diciembre 31, 1959?

krante la práctica de dos auditorías separadas, se hallaron los casos des-

tos en los incisos a) y ***b)*** que aparecen a continuación. Descríbase la teoría

atable aplicable a las erogaciones capitalizables y a los gastos de operación e ha de considerarse en cada uno de los casos y especifíquense las cantidades

que debe capitalizarse cada partida de activo. Una compañía de servicios públicos adquiere un gasómetro para usarlo en su sistema, en el cual el consumo de gas ha aumentado a causa del crecimiento industriaL El gasómetro *es* una unidad usada anteriormente por otra compañía no relacionada con la que lo adquirió. El costo del gasómetro es de $1,000,000; costo de desmantelado, $100,000; costo de transportarlo hasta el lugar donde va a usarse, $50,000; costo de montarlo en el lugar de uso, $125,000; y costo del combustible para el primer mes de operaciones, $4,000. Una compañía fabricante de papel encuentra necesario poder disponer de un canal tributario para facilitar el manejo de la pulpa de madera en las densas regiones más allá del canal principal. La compañía papelera adquiere una draga con este fm, con un costo de

$250,000. El costo de colocar la draga en el lugar de trabajo asciende a $55,000; el costo de operar la draga es de $35,000 el primer mes y de $30,000 mensuales después. La terminación de la obra requerirá cuatro años, y entonces la compañía piensa dejar abandonada la draga a causa de las reparaciones excesivas que necesitará en esa fecha.

junio 1, 1959, los accionistas de la Milton Corporation decidieron liquidar

negocio y distribuir el efectivo resultante entre los accionistas. La liqui-

kción se terminará en agosto 31, 1959.

El balance general de la sociedad anónima en mayo 31, 1959, aparece en página siguiente. La liquidación se efectuará de esta manera:

loa oferta de £15.000 al contado por el

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Balance General, mayo 31, 1959

Acnvo Caja $ 35,400 Cuentas por cobrar 34,100 Inventario de mercaderías 80,000 Terreno y edificio, al costo, menos depredación 30,000 Equipo, al costo, menos depreciación 20,500

Total del Activo $200,000

181

PASIVO Y CAPITAL

Cuentas por pagar, incluyendo todos los impuestos $ 15,600 Intereses acumulados sobre hipoteca 250 Nómina devengada 450 Hipoteca por pagar, al 6 por ciento, con vencimiento en

enero 1, 1961 10,000 Acciones comunes, 1,500 acciones; valor a la par, $100 150,000 Utilidades pendientes de aplicación (después de deducir pér-

didas de $20,000 durante los primeros 5 meses de 1959) 23.100

Total del Pasivo y Capital $200,000

compraventa se firmará en junio 30. 1959. La Milton Corporation deberá pagar los intereses acumulados de la hipoteca hasta junio 30, 1959.

El inventario de las mercancías en existencia en junio 15 se pondrá a la venta al 80 por

ciento de su precio de venta normal; las ventas se harán únicamente al contado y serán decisivas.

En junio 30 se venderán en subasta pública todas las mercancías que queden en existencia en esa fecha y todo el equipo. Todas las ventas en la subasta serán al contado y definitivas. La mercancía y el equipo que no se vendan en la subasta se anunciarán en los periódicos y se rematarán a los mejores precios obtenibles.

Todos los empleados y obreros, excepto el contador, serán despedidos en junio 30, 1959, pagándoseles integro el mes de julio. El contador trabajará hasta agosto 31, 1959, en cuya fecha se le pagará por cuatro meses que terminarán en diciembre 31, 1959.

Se pagará un dividendo total de liquidación a los accionistas en septiembre 10, 1959, con fecha de agosto 31, 1959.

Las ventas de mercancías a los clientes habituales a crédito durante el período de junio 1 al 15, inclusive, ascendieron a $9,500. Se vendió toda la mercancía y equipo antes de agosto 31. No se tomará en cuenta la depreciación después de mayo 31, 1959.

Las transacciones al contado durante junio, julio y agosto, 1959, son como **sigue:**

Ingresos en efectivo: Producto de la venta del terreno y edificio $15,000
Ventas al contado de mercancía: A precios normales
5,850

Tesos en efectivo: Intereses sobre hipoteca hasta junio 30, 1959 300
Cuentas por pagar 15,600 Nómina devengada
450 Sueldos de funcionarios y oficinistas, incluso gratificación

por despido 5,100 Sueldo del contador, incluso
gratificación por despido 3,000 Costo de la agencia de cobranzas
550 Gastos del rematador en la subasta 2,000

contador público titulado que actúa por cuenta de la Milton Corporation, lose en los informes que se acaban de presentar, ha de preparar: dos los asientos de diario para el período comprendido entre junio 1 gosto 31, 1959. peles de trabajo columnares que muestren todas las transacciones del lodo entre junio 1 y agosto 31, 1959, y el efectivo en caja para la tribución final. estado exponiendo las pérdidas habidas en las operaciones y en la disoión de la sociedad y los gastos de liquidación. >eles de trabajo mostrando la suma en efectivo que ha de distribuirse no dividendo **de** liquidación a cada uno de los siguientes accionistas:

A **600** acciones 400 acciones
350 acciones

150 acciones

Total de acciones 1,500 acciones

se tomarán en cuenta los impuestos sobre la renta. itador público practica por segunda vez una auditoría anual en la Yumm ny, para el año terminado en diciembre 31, 1959. compañía fabrica un producto alimenticio. Se necesita una libra de as primas para producir una libra de producto terminado. No hay trabajo ceso, pues toda la producción se termina al final de cada día. Materiales >s, compuestos de sabores y especias, se añaden durante el proceso de Lción en pequeñas. cantidades; a causa de las pequeñas cantidades usadas, diversos materiales se incluyen entre los gastos indirectos en la cuenta stos de Fabricación. n objeto de ajustar mensualmente las cuentas y preparar estados fmanprovisionales, el costo unitario de fabricación se computa a un porceneterminado anticipadamente del costo unitario promedio de las materias 1. Al final del año se ajusta la valuación del inventario de productos ados al costo *promedio* de las materias básicas entregadas por el almatás los costos *reales* de fabricación. Los inventarios se llevan al costo en ados financieros. llevan cuentas de control para las partidas de ingresos y egresos siguientes: de Fabricación, Gastos de Venta, Gastos de Administración y Otros InEgresos. continuación se resumen las transacciones de la compañía durante 195:

5.

6.

7.

8.

9.

10.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Tolerancia para Cuentas Incobrables 2,000 Gastos de Administración 400

Cuentas por Cobrar Comerciales 2.400 Para dar de baja en libros las cuentas incobrables: ventas de 1958, $2,000; ventas de 1959, $400. Cuentas por Pagar 880,250

Caja 880,250 Inventario de Materias Primas 370,750 Valor Efectivo de Póliza de Seguros sobre la Vida 300 Inversión en Acciones de la City Distributing Co. 23,000 Costo de Fabricación (sueldos, jornales, materiales

diversos, etc.) 161,775 Gastos de Administración (sueldos, etc.) 163,000 Gastos de Venta (sueldos, etc.) 100,450 Otros Ingresos y Egresos 2,500 Impuestos Retenidos y Acumulados 44,150 Edificio (construcción adicional terminada en no-

viembre, 1959) 120,000 Maquinaria (adquirida en noviembre, 1959) 12,500

Impuestos Retenidos y Acumulados 36,700 Cuentas por Pagar 961,725 El precio de contrato de la maquinaria fue de $52,500, pagaderos $10,000 al contado y el saldo en 17 mensualidades de $2,500 cada una, pagaderas el 10 de cada mes. Inventario de Mercancías Terminadas 535,500

Inventario de Materias Primas Costo de Fabricación Aplicado Costo de la producción completa. Gastos de Administración 3,500

Tolerancia para Cuentas Incobrables Reserva para partidas dudosas (aprobada por el contador). Utilidades Pendientes de Aplicación 25,000

Acciones Comunes

Asiento neto correspondiente a la declaración de un dividendo en acciones del 50 por ciento y la emisión de 500 acciones en julio, 1959, para pagarlo. Costo de Fabricación 8,800 Gastos de Venta 550 Gastos de Administración 700

Tolerancia para Depreciación del Edificio 3,300 Tolerancia para Depreciación de Maquinaria 6,750 Para contabilizar la depreciación como sigue:

183

357,000 178,500

3,500

25,000

Activo

Edificio

ctonal en ea ea ficio

Tipo	Costo	Fabric-	Ventas	Admi $100
. 2.5%	$100,000	$2,250	$150	
4.0	120,000	800	. .	....
nnn snn	400	600		

tos de Administración Impuestos Retenidos y Acumulados kcumulación de la parte del patrón de los mpuestos de F.I.C.A. al 2.50 por ciento del mal de nómina: ica tas unistración :ntario de Materiales Diversos Costo de Mercancías Vendidas ara ajustar el inventario físico en diciembre I, 1959. ntario de Mercancías Terminadas Costo de Mercancías Vendidas ara ajustar el valor de 50,000 libras en el nventario en diciembre 31, 1959, a un costo nitario de: 2 por libra o del mayor

o del material entregado, según inventario perpetuo os reales de fabricación. $164,200 328,400 libras vendidas en 1959

5,625

$ 75,000 50,000 100,000 5,050

900

$76,000 75,100

$ 900

$1.02

0.50 $1.52

5,625

5,050

900

de Mercancías Vendidas 10,100 Cuentas por Pagar 10,100 Ira contabilizar en el pasivo 10,000 libras de aterías primas en tránsito en diciembre 31,)59, a $1.01 por libra. Distributing Co., Inversión en Acciones 2,000 Utilidades Pendientes de Aplicación 2,000 ara ajustar los precios de oferta hecha en Iciembre 31, 1959. lance de comprobación de la compañía de diciembre 31, 1958, exan la auditoría, es el siguiente:

YUMM COMPANY Balance de comprobación de diciembre 31, 1958

Seeún auditoría, diciembre 31,1958

Debe	*Haber*
'ja	*$* 73.000
lentas por cobrar comerciales	70,000
olert♦ncia para cuentas incobrables	$ 2,000

ventano de materias primas 19,250
ventano de materias diversas 8.000
ventano de mercancías terminadas 46,000
alor efectivo de prima de seguros
sobre la vida 3,500
PROGRAMAS DE AUDITORIA

Tolerancia para depreciación del edificio 25,000
Maquinaria 65,000 Tolerancia para depreciación de
maquinaria 35,000 Cuentas por pagar
62,090 Impuestos retenidos y acumulados 4,940 Acciones comunes,
valor declarado por acción, $50 50,000 Superávit
pagado 46.920 Utilidades pendientes de aplicación
168,800 Ventas Costo de mercancías vendidas Costos de fabricación aplicados
Costos de fabricación Gastos de venta Gastos de administración Otros ingresos y
egresos

$394,750 $394,750

185

Prepárense papeles de trabajo y pásense a ellos las transacciones de la compañía durante el año 1959. Colóquense en los papeles de trabajo un par de columnas para a) el balance de comprobación revisado en la auditoría en diciembre 31, 1958; I)) la; transacciones de la compañía en 1959; e) el balance de comprobación de la compañía en diciembre 31, 1959, después de haber pasado las transacciones de la compañía; *d)* los ajustes de auditoría de diciembre 31, 1959; *e)* el estado de ingresos revisado en la auditoría para el año terminado en diciembre 31, 1959, *y f)* el balance general revisado en la auditoría de diciembre 31, 1959. Prepárense también asientos en el diario para los ajustes de auditoría mencionados en el inciso *d). Datos adicionales:* a) El pasivo contabilizado por la compañía por concepto de nómina deven-

gada comprendía también impuestos sobre la nómina exenta siguiente: fábrica, $10,000; ventas, $20,000, y administración, $40,000. Los tipos de impuesto usados por la compañía pueden considerarse justos. Los impuestos sobre la renta, los impuestos sobre concesiones estatales y bienes personales y los impuestos municipales no han de tomarse en cuenta. *b)* A continuación aparece un resumen de las transacciones tomadas del in-

ventario perpetuo de materias primas:

Partida

Saldo, enero 1, 1959 Compras

Total disponible Salidas para fabricación

Saldo, diciembre **31, 1959**

Libras	Importe	Precio unitario promedio
17,500	365,500	$ 19,250
370,750	$1.10 1.014 1.018 1.02 1.00	
383,000	350.000	$390,000
357,000		
33,000	$ 33,000	

Al ajustar los inventarios, se redondean las fracciones decimales a la cifra

Tlistributing Cor

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

C formaron una sociedad de personas en enero 2, 1950. En la sociedad no había ninguna cláusula que tratan de la participación en las pér. o en las ganancias, pero sí había una cláusula que establecía que cada e los socios tenía derecho a un sueldo anual de $5,000 como parte de ilidades. Las aportaciones originales de capital fueron las siguientes:),000; B, $30,000, y C, $50,000. enero 2, 1955, se enmendó el convenio, acordándose que de esa fecha .elante se distribuyeran las ganancias proporcionalmente al capital orimente aportado, después de pagar los sueldos. Este acuerdo está todavía ;or en diciembre 31, 1959. solicitan los servicios de un auditor en diciembre 31, 1959, para revisar itabilidad de la sociedad y determinar los saldos en la cuenta de capital da socio en esa fecha. *h* examen de la contabilidad de la sociedad mostró lo siguiente: :tivo según libros en diciembre 31, 1959, $270,000. Pasivo según **la misma fecha, $95,000. otal de** retiradas cargadas **directamente a capital: A, $3,000 anuales** nante diez **años; B, $3,000** anuales durante diez años; C, **$3,000 anua% durante los primeros** cinco años y $4,000 anuales durante los **últimos - años.**

'tilidades en libros para los años terminados en diciembre 31: **1950 $15,000 1955** $14,000 **1951 17,000 1956 16,000 1952 18,000 1957 20,000 1953 14,000 1958 18,000 1954 16,000 1959 22,000 a revisión de la contabilidad mostró que** se **habían cometido algunos erro de importancia en diferentes ocasiones. Estos errores fueron los siguientes: En diciembre 31, 1952, el** inventario **fue**

ue sobrevaluado en $15,000.

) En diciembre 31, 1952, la depreciación se sobrevaluó en $3,000.

En diciembre 31, 1954, el inventario se sobrevaluó en $8,000.) En diciembre 31, 1957, lad

) epreciación se subvaluó en $3,000. En diciembre 31,

1959, el inventario se subvaluó en **$20,000.**

'repárense los asientos de ajustenecesarios, con fecha de diciembre 31, para mostrar el saldo en la cuenta de capital de cada socio. Prepárense les de trabajo, en forma reglamentaria, para justificar los asientos.

(I.A.C.P.T., adaptación) EJERCICIOS PRACTICOS

tngsworth Geor Company: prCasooba iPónrt *(Véase*

t ***code Auditoría:*** **Idén del Balance de Coa**

eltomo

CAPITULO VII EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

SECCION I: DOCUMENTOS ORIGINALES

En esta sección se comentará la norma siguiente, usada en el examen de los documentos financieros y no financieros:

Norma N° 13. El auditor debe revisar la escritura de constitución de la

sociedad, el reglamento, otros documentos no financieros y las minutas de las asambleas de los accionistas, del consejo de directores y de las comisiones con objeto de averiguar: 1) que las transacciones autorizadas están debidamente contabilizadas, y 2) *que* las transacciones contabilizadas fueron debidamente aprobadas.

Los documentos originales. Las normas, procedimientos y técnicas de auditoría que han de seguirse en el examen de los documentos no *financieros y financieros* de un cliente se describirán en este capítulo y en el Capítulo VIII. Se tratarán ciertos procedimientos mecánicos de auditoría relacionados con el examen ***de*** los documentos financieros originales y de las cuentas del mayor general.

Debe recordarse que esta obra no tiene pretensiones de especialización

en ningún tipo de negocios. Las normas fijadas, los procedimientos de auditoría tratados y las técnicas descritas son aplicables a todos los tipos de organizaciones comerciales. Naturalmente, los procedimientos anecánicos de contabilidad de una empresa diferirán de los de otra; una compañía podrá no usar un diario de egresos o un registro de pólizas, pero usará un medio similar para contabilizar sus erogaciones y el activo adquirido y los gastos incurridos. En otras palabras, las normas de auditoría establecidas y los procedimientos empleados se basan en la aplicación fundamental de una teoría contable acertada, aplicada uniformemente.

nornmentos no financieros. Los documentos no financieros que hay

_ riAn de la sociedad,

que tomar en consideración son las clausuias **_**

ring.. de asociación, el reglamento, los libros de minutas del

rontratOS **de**

asociación, el , las de los accionistas, los contratos, contratos de

~tirn contratos laborales y cual-

conseio de directores

consejo de directores

oporcionar informes necesarios para orientar acertadamente el a auditoría de los documentos financieros. Además, el auditor tcar el hecho de que las transacciones contabilizadas han sido por los propietarios y directores y están autorizadas también lanismos públicos gubernamentales. amen de los documentos no financieros es función que correscontador encargado, pues tiene no solamente criterio maduro autoridad para decidir si las transacciones contabilizadas están campo de los documentos no financieros. **>grama de auditoría de los documentos no financieros. El proauditoría de** los documentos no financieros puede resumirse

ínese (u obténgase una copia) y extráctense o anótense informes acerca de cada uno de los puntos siguientes:

s cláusulas de constitución de la sociedad y todas las enmiendas corres-

ndientes (o las cláusulas en cualquier otra clase de sociedad).

s disposiciones del reglamento (estatutos) que afecten la auditoría **y**

operaciones de la compañía. libro de minutas de las asambleas del consejo de directores, haciendo resumen de los actos del consejo que ocasionen movimientos en la tabilidad.

os los contratos, contratos de arrendamiento, convenios, planes de pen-

es y retiro, convenios de participación en las utilidades, contratos sindis, etc.

locedimientos que han de seguirse en el programa de auditoría

con los documentos no financieros mencionados se describirán

Iones secundarias siguientes.

tínense las cláusulas de constitución de la compañía y todas

las, extractando las disposiciones importantes y pertinentes. u-se los puntos siguientes:

sombre completo y exacto de la compañía. fecha de su constitución.

clases de acciones autorizadas, el número autorizado de acciones de

clase y sus valores respectivos a la par, su valor cuando no es a

Ir, o valor declarado.

siciones sobre dividendos para acciones preferentes.

mes preferentes: características **acumulativas y no acumulativas de**

Iciparión y sin participación, derechos al voto y características de res-

y liquidación. Iláusula que especifica el obietivo de la compañía.

mar principal donde está ubicada la negociación.

lombre y dirección del representante financiero de la sociedad.

que se acaban de mencionar se colocarán en un archivo per-

las auditorías subsiguientes se

ent

a) Los nombres de los socios. *b)* El tipo de cada socio, esto es, general, limitado, comanditario, etc. c) El capital de cada socio. *d)* Convenios sobre retiro de fondos. e) Convenios sobre participación en las utilidades. *f)* El tratamiento del interés sobre las cuentas de adelantos y las cuentas

de capital. *g)* Sueldos, caso de haberlos, y la forma de contabilizarlos.

Cuando se hace por segunda vez una auditoría, deben anotarse las enmiendas a las cláusulas de la escritura de la sociedad. Este material se coloca en el archivo permanente.

2. *Examínese el reglamento y extráctense las reglas que afectan* a *la auditoría y a las operaciones de la compañía.* Han de anotarse los datos siguientes:

a) La fecha, lugar y quórum requerido para celebrar la asamblea anual de

accionistas. b) Los requisitos necesarios para celebrar asambleas especiales de accionistas.

Las asambleas celebradas faltando a alguna de las disposiciones mencionadas en los incisos a) *y b)* constituirían un procedimiento desautorizado. *c)* Las disposiciones y métodos para la elección de directores. *d)* Los métodos para llenar las vacantes en el consejo de directores. *e)* Las obligaciones de los directores. *f)* Los métodos seguidos por el consejo de directores para seleccionar fun-

cionarios ejecutivos. *g)* Disposiciones sobre métodos para declarar dividendos, caso de haberlos. *h)* El orden del día en una asamblea del consejo de directores o de los

accionistas. i) El método *de* votación. j) Los métodos de pasar enmiendas al reglamento.

Este material entrará a formar parte del archivo permanente. En auditorías subsecuentes debe hacerse un examen de las enmiendas hechas al reglamento, caso de que haya habido alguna.

3. *Examínese el libro de minutas de las asambleas del consejo de directores y nótense todos los actos pertinentes que contenga.* Han de notarse los puntos siguientes:

a) Las minutas de las asambleas del consejo de directores deben estar fecha-

das y debidamente firmadas. *b)* La compensación de los funcionarios y directores. *c)* Convenios sobre gratificaciones y participación en las utilidades. d) Convenios sobre pensiones y retiros. *e)* Contratos con funcionarios ejecutivos. *f)* Contratos sindicales. *g)* Declaraciones de dividendos. h) Autorizaciones para aumentos y disminuciones de acciones de capital que

deben discutir los accionistas. i) Compras y ventas de acciones de tesorería. *3)* Caducidad de los derechos de suscripción de acciones.

formas de hipoteca de la

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Autorización para la construcción o adquisición de capital activo fijo. Autorización para la compra y venta de valores bursátiles para inversión. Contratos de compra de materiales y sus condiciones. Contratos de venta y sus condiciones. Actos de apropiación para el presupuesto. Apropiaciones de utilidades pendientes de aplicación. Métodos de depreciación. Fianz25. Método de elección de funcionarios. Depósitos autorizados y firmas autorizadas para los cheques. Instrucciones *de la* oficina central a las sucursales.

caso de que las minutas no estén en condición satisfactoria, debe este hecho en conocimiento del cliente. Cuando toma notas del minutas, el auditor debe saber distinguir entre datos de interés y iviales. Los asuntos de interés para el auditor en el libro de minutas que afectan la auditoría y las operaciones de la compañía en función utorización del consejo de directores. a autorización del consejo de directores usualmente se traduce en Fda

or ejemplo, el contador debe insistir en que el pasivo se contabilice ro con las disposiciones del consejo de directores, o que se obtens según las instrucciones del consejo. Si no se han seguido dete las instrucciones autorizadas del consejo de directores, el audiinsistir en su cumplimiento o presentar las salvedades correspon-

n su informe.

examínese el libro de minutas de las asambleas de los accionistas

se todos los sucesos de interés mencionados en ellas. Deben tomarse

ideración los puntos siguientes:

Autorizaciones para emisiones y retiro de acciones de capital.

Autorizaciones para la venta o fusión de la negociación.

El método para elegir directores.

La fecha, lugar y quórum necesario para celebrar las asambleas.

1E1 método de votación de acciones.

caminar las minutas de las asambleas de los accionistas, el audi-

asegurarse de que las decisiones tomadas por los accionistas se siguen

nte en cuanto se refiere al consejo de directores y a los funde la compañía.

as sociedades anónimas cerradas de pequeño tamaño, los accio-

rectores y funcionarios podrán ser las mismas personas. El audi-

distinguir entre los actos de estas personas en su capacidad de ios, directores y accionistas en cada caso.

xamínense todos los contratos, contratos de arrendamiento, con-

Manes de pensión, convenios de participación en las utilidades,

sindicales, etc., y extráctense las disposiciones importantes. Al exa-

Ida una de estas diversas partidas, el objeto principal es determinar

cumplida *con* las disposiciones dictadas en c.cia uno de los casos,

—

arte de

SECCION II: ASPECTOS MECÁNICOS DE LA AUDITORIA

En lo que resta de este capítulo y en el Capítulo VIII se **comentarán** las dos normas que aparecen a continuación:

Norma N9 14. Deben someterse las transacciones a pruebas apropiadas **y**

procedimientos de auditoría apropiados a fin de asegurarse que son legítimas —según evidencia de autorización legal y de la compañía— y eliminar de los estados financieros la posibilidad de duda acerca **de** fraude o error.

Norma N9 15. Debe obtenerse suficiente evidencia competente por medio

de la verificación, observación, investigación y computación para que sirva de base razonable para dictaminar sobre los estados financieros que se examinan.

(I.A.C.P.T.) Aspectos mecánicos de la auditoría comúnmente aceptados. Existen ciertos aspectos mecánicos en la auditoría y determinadas obligaciones detalladas rutinarias necesarios en todas las auditorías y que tienen por objeto comprobar la exactitud y obtener evidencia de verosimilitud. Las fases mecánicas y rutinarias de una auditoría comprenden fundamentalmente la revisión de pólizas, libros de primera entrada y mayores. Las características mecánicas son principalmente las siguientes:

1. Prueba de la exactitud** de **las multiplicaciones en las facturas y otros com-

probantes. 2. Prueba ***de la exactitud de las sumas*** en las facturas, otros comprobantes,

diarios y cuentas en el mayor. 3. ***Prueba de la exactitud del pase*** de los asientos de los diarios a las cuen-

tas del mayor. ***4. Justificación y verificación de las transacciones*** de toda descripción. 5. *Preparación* ***de reconciliaciones*** entre cifras relacionadas pero independientes. 6. ***Análisis de cuentas.***

La cantidad de exámenes detallados que han de efectuarse en cada auditoría en relación con cada una de las seis operaciones precedentes depende de:

I. El sistema de control contable interno. 2. La probabilidad de que los errores serios o importantes puedan descubrirse

con una verificación parcial de las transacciones. 3. Los convenios contractuales con el cliente. 4. El número de errores descubiertos y su importancia.

En la Sección III de este capítulo y en el Capítulo VIII se fija **la** cantidad de exámenes detallados que hay que practicar.

Prueba de la exactitud de las multiplicaciones. Estas se efectúan en **las** facturas, expedientes de nómina, hojas de inventario *y* en otros docu-

mentos. Normalmente esta prueba está a cargo del ayudante de contabilidad

timba de la exactitud de las sumas. Esta se hace tanto en las sumas eles como en las horizontales. No existe substituto de la prueba de ud de las sumas; si un empleado de mala fe se da cuenta de que el r sumará los libros de ciertos meses únicamente, podrá arriesgarse a un fraude en otros meses confiando no ser descubierto. uando un cliente presenta al auditor cintas de máquina sumadora, [timo debe verificar su exactitud. Si el total de la cinta de máquina ora obtenido por el auditor no concuerda con el total en la columna urna se está comprobando, deben cotejarse las cifras individualmente

aso necesario, repetir la suma en la máquina sumadora obteniendo

lima. La cinta de una máquina sumadora ofrece una prueba del

hecho. En la prueba de la exactitud de las sumas sucede frecuen-

e que el auditor debe desprenderse de los libros de contabilidad antes

minar de sumar para que un miembro del personal del cliente pro-

trabajo habitual. Cuando esto sucede, el auditor debe hacer una

el lugar en que suspendió el trabajo anotando los totales hasta *ese*

la sección titulada ”Examen de documentos financieros originales”,

:apítulo VIII, se detalla la cantidad necesaria de pruebas de exac-

las sumas en las cuentas del mayor y en los diferentes diarios. esta oportunidad se harán algunos comentarios adicionales. Conla columna siguiente de cifras:

$ 319.54 600.00 25.59 36.22

178.87 43.65 325.91 56.23 579.38 415.16 93.47 854.21 10.25 29.47 334.85
964.29

$4,867.09

olumna tiene 16 sumandos; la hoja en el diario de un cliente o

libro similar tiene por término medio 40 renglones. Las cifras en

!varían desde $0.00 hasta $0.99, un promedio de $0.495, $030

en la práctica. Por tanto, 40 renglones a $0.50 dan por resulta-

casi todos los casos, el total *de* centavos será de $17 a $23,

$20 constituye una buena cifra promedie

imentos que *el_*

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

193

cuyas cuotas terminan en $0.00 o en $0.50, la cifra de $0.25 parece ser el promedio; pero el número de partidas de $0.50 puede contarse fácilmente.

Considerando los hechos discutidos, numerosos contadores opinan que no debe perderse tiempo en sumar las columnas de centavos y que las discrepancias hasta de $4.00 pueden aceptarse como carentes de importancia en la presentación imparcial de la situación financiera, aun cuando si se sumara con todo detalle se encontrara que falta $1.00 en cada página.

El hábito de sumar mentalmente en pares antes de tocar la máquina sumadora está muy extendido. Así, pues, la cinta de la máquina sumadora de la columna precedente de cifras podría aparecer como sigue:

$ 919.00 (dólares solamente)

61.00 221.00 381.00 994.00 947.00 39.00 1,298.00

$4,860.00

7.09 (en teoría $8.00; o 16/40 de $20;

$4,867.09 discrepancia, $0.91)

Sumando mentalmente todas las cantidades posibles y transfiriéndolas ocasionalmente a la máquina sumadora se ahorra tiempo y se disminuye la fatiga. Puede sugerirse que con 40 renglones por página y cifras de tamaño moderado se anotarán en la cinta de la máquina sumadora de 5 a 8 renglones por página.

EJEMPLO. La necesidad de la prueba de exactitud de las sumas podrá ejemplificarse de la manera siguiente: Si las columnas del diario de egresos se sumaran con exceso, podría cometerse un robo en efectivo por el importe de la suma en exceso en el haber de Caja. O si el-diario de ingresos fuese sumado en defecto, podría substraerse en efectivo el importe de la suma en defecto en el debe de Caja.

Prueba de la exactitud del pase. El auditor coteja el pase de los asientos con los libros de primera entrada y las cuentas del mayor de acuerdo con el plan de pruebas elegido. Cuando se verifican los pases, los asientos se cotejan entre las cuentas y los diarios o entre los diarios y las cuentas en el mayor; este último método es preferible considerando

su mayor facilidad de operación, particularmente si la muestra que se prueba es en un bloque, por ejemplo, de un mes. Si en este caso se usara el primer método, es posible que fuera necesario cotejar todos los asientos en el mayor antes de encontrar todos los asientos en el diario correspondientes al mes elegido para la prueba.

El trabajo de prueba de la exactitud de los pases se facilita si se

persona que tiene el diario y coloca una contraseña apropiada en la

la para indicar que ha sido cotejada. Naturalmente se establece un específico de piocedimiento en la verificación de la prueba de la 'tud del pase de los asientos. Un orden ampliamente usado se detalla

tinuación:

CONTADOR CON EL DIARIO **CONTADOR CON EL MAYOR**

e el tollo del mayor. 1. Localiza la cuenta. nuncia el nombre de la cuenta.
2. Verifica el nombre *de* la cuenta. la fecha de la transacción. 3. Verifica la fecha de la transacción. ica si es débito o crédito. 4. Verifica si es débito o crédito.

el importe; coloca una contraseña 5. Verifica el importe; coloca una con-

el diario. traseña después del asiento.

la página del diario. 6. Verifica la página del diario.

1 verificar el pase de los asientos, el auditor debe estar seguro: 1)

omprende perfectamente el asiento en el diario, 2) que el asiento

ien hecho considerando la exactitud de los cargos y abonos, 3) que

nto se pase a las cuentas apropiadas, 4) que se hagan los pases

ríos a los mayores auxiliares, 5) que un cargo se asiente en el debe

bono en el haber, y 6) que no haya transposiciones u otros errores.

leer las cifras en alta voz se sugiere que se haga en la forma

te:

d que ha de leerse *Léase:*

$ 0.46 Cuarenta y seis centavos

9.18 Nueve dólares, dieciocho 50.00 Cincuenta dólares 62.60
Sesenta y dos dólares, sesenta 550.00 Quinientos cincuenta dólares
728.24 Setecientos veintiocho dólares, veinticuatro 1,003.05
Mil tres dólares, cinco 5,417.21 Cinco mil cuatrocientos diecisiete,

veintiuno 7,550.00 Siete mil quinientos cincuenta dólares 17,618.12 Diecisiete mil seiscientos dieciocho, *doce*

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

195

Justificación y verificación de las transacciones. Justificación es el examen y refrendo de las pruebas fundamentales en que se apoya la exactitud de la transacción; se llama verificación a la prueba de la exactitud de las multiplicaciones, sumas, pases de asientos, derecho de propiedad y existencia.

La justificación y verificación de las transacciones se apoya en los documentos que ofrecen prueba de la validez de las transacciones contabilizadas; como ejemplos pueden citarse las facturas de compra y de venta, los cheques pagados, los duplicados de recibos de efectivo, los contratos y otros documentos.

El propósito de examinar las pruebas fundamentales de las transacciones —comúnmente denominadas justificantes, comprobantes— es averiguar: 1) que el comprobante está autorizado por la persona facultada para ello, 2) que el comprobante corresponde a una erogación justificada, 3) que el importe del comprobante es justo, y 4) que se ha contabilizado debidamente el comprobante.

Sucede ocasionalmente que los comprobantes originales se pierden o destruyen inadvertidamente. Si no pueden localizarse, podrá usarse como substituto la correspondencia, los informes del departamento de recepción, las requisiciones, órdenes de compra y algunos otros documentos parecidos.

Preparación de las reconciliaciones. Otro trabajo mecánico de la auditoría es la reconciliación entre dos grupos de cifras relacionadas, aun cuando independientes. Por ejemplo, se reconcilia el estado bancario con el saldo que arroja la cuenta de Caja en el mayor; se reconcilian diversas cuentas en los libros de una compañía subsidiaria y con los de la compañía matriz; las cuentas por cobrar auxiliares se reconcilian con la cuenta de control de las cuentas por cobrar.

Análisis de las cuentas. Podrá ser necesario analizar una cuenta: 1) con objeto de detallarla en sus partes componentes para clasificarla o 2) con objeto de detallar los cargos y abonos individuales en la cuenta en orden cronológico. El tipo de análisis mencionado en el inciso 1) se ejemplifica en el análisis de la cuenta de Ventas, en el Modelo 17 (pág. 171) ; el tipo en el inciso 2) se ilustra en el análisis de la cuenta de Maquinaria, en el Modelo 16 (pág. 170).

Uso de los signos convencionales de auditoria. Un auditor no debe estropear los libros de contabilidad de su cliente. Debe usar contraseñas pequeñas, limpias, legibles y uniformes en cuanto a significado durante todo el examen. Cada auditor debe elegir sus contraseñas personales, pudiendo variarlas de una auditoría a otra, a menos que su firma exija usar siempre contraseñas uniformes. Cada contraseña debe indicar que se ha

efectuado una operación específica en la auditoría. Debe volverse a revisar ahora el contenido del Capítulo VI y estudiar los signos convencionales en la Audi-

toría Modelo. Un auditor podrá usar un sello personalizado para indicar

lueltos. Un sello de

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

)CION SELECCION DE MUESTRAS. PRUEBA DE

DOCUMENTOS

res. kin el Capitulo IV, en la pagina a9, se clasificaron los

orno: 1) errores de principio, 2) errores de omisión, y 3) erro-

1:omisión. Estas tres clasificaciones se subdividieron en errores ales o involuntarios. Los errores cometidos en la aplicación de

ipios contables normalmente resultan en errores en las cifras en

son tan serios como cualquier otro tipo de error. Al llegar a este dedican nuevas consideraciones a los errores, como introducción

lientarios sobre la determinación e interpretación adecuadas de las

estadísticas y no estadísticas que se obtienen para probar la exac-

cada sector de documentos y datos financieros y de operaciones.

res de importancia. Un ”error considerable”, ”serio” o ”impor-

uno ”considerable en cantidad o número; es real, firme o sólido”. de importancia es uno que afecta los estados financieros hasta un

e el auditor no puede tolerar a menos que se corrija. Otro con-

un error importante define que es de tanta significación, que la

lue haga uso del estado financiero resultante verá influenciados

o decisiones. errores de importancia en una muestra que se examina exceden

centaje predeterminado de las partidas o transacciones o dólares

sun, todo el conjunto del que la muestra forma una parte podrá

como inaceptable, o podrán ampliarse las pruebas, tal vez hasta

n examen total. La decisión de aceptar o extender el muestreo

la con objeto de aceptar en definitiva como satisfactorio el *con-*

datos que se examinan o rechazarlo como inaceptable. De esta

objetividad del examen de las muestras asegura finalmente una

ón acertada de los estados financieros de acuerdo con las normas

de auditorio.. rcentaje, o cifras en dólares, o número de errores aceptables en

que se examina cuando se está practicando una auditoría, depen-

importancia de los datos en relación con otros datos afines, con financieros y con la decisión acerca de la presentación de un

sobre los estados. Actualmente, no puede haber uniformidad de

erca de limites que pudieran fijarse para el error y fuesen uni-

te aceptados, en razón de que cada sector de una auditoría es de todos los demás y cada auditoría difiere de todas las demás

y finalmente porque debe usarse un criterio justo en las deci-

a. determinar si los resultados del muestreo son adecuados para

o que se persigue.

es menores. Un error menor es uno Que no miluenclara la oPl-

de los estados financieros y uno que el auditor *puede* aceptar

ton. Un error menor en

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

un error de $10 en un inventario de importancia podrá ser un error de menor cuantía. Por tanto, en cada auditoria y en cada sector de cada auditoría debe definirse anticipadamente al examen lo que se considere error de importancia y error menor.

Corrección de errores. Si un cliente ha preparado sus estados financieros antes de un examen independiente, es costumbre habitual que el auditor independiente no ajuste los errores que, en su opinión, son insignificantes. Aun cuando ésta sea una costumbre

habitual, no es la mejor, pues podría desarrollarse la tendencia natural a una negligencia mayor, o al menosprecio del concepto de seriedad. Si no se han preparado los estados financieros de un cliente antes del examen independiente, no existe razón alguna para no corregir todos los errores, de importancia o sin ella. El auditor puede presentar al cliente los ajustes para corregir los errores juntamente con los ajustes que no representan correcciones de errores. Así, si los resultados del examen de una muestra son aceptables, por supuesto **si** se corrigen todos los errores descubiertos, los estados financieros serán más exactos que si no se hicieran las correcciones.

Conceptos sobre la definición de errores antes de la auditoría. Antes del examen deben definirse los errores aceptables e inaceptables en **cada** sector, con objeto de fijar la aceptación o inaceptabilidad de una partida, un sector o un total. De esta manera se eliminan los prejuicios y parcialidades y se actúa con objetividad.

EJEMPLO. En el examen de la contabilidad de la Compañía A, antes de practicar la auditoría, se decide que: 1) no se tomará en cuenta un error que no exceda de $0.10 en un comprobante de caja chica; 2) no se tomará en cuenta un error que no exceda de $10 en el total de una subclase del inventario; 3) no se tomará en cuenta un error de fecha en ningún documento; 4) se corregirán todos los errores de pase en la contabilidad; 5) no se tomará en cuenta un error que no exceda de $1.00 en el cálculo de cualquier nómina, individual o de otra índole.

En el examen de la contabilidad de la Compañía **13** se decide antes de practicar la auditoría que: 1) se corregirán todos los errores que se descubran en los desembolsos en efectivo, 2) se corregirán todos los errores que se descubran en los ingresos en efectivo, 3) se corregirán todos los errores que excedan de $1.00 en las facturas ***de*** ventas, 4) se corregirán todos los errores que se descubran en las fechas, 5) se corregirá cualquier error que exceda de $0.50 en las computaciones de nómina.

Los errores de cualquier clase, 1) pueden ser insignificantes, o 2) pueden tener tal importancia que necesariamente habría que hacer salvedades al dictaminar acerca de los estados financieros, e incluso negar el dictamen. Igualmente, varios errores menores o insignificantes podrán ser, en total, serios.

Para definir un error, debe definirse primeramente lo que constituye un error menor aceptable, un error total menor aceptable, o inaceptable dentro de un sector de datos que se examinan, y un error de importancia.

Normalmente un error importante deberá corregirse si los estados finan-

n. Sin embargo, no podrá haber errores presentes en número impues serán causa de que se rechace la muestra selectiva de datos los en cualquier sector. 6 métodos de muestreo estadístico han de emplearse con facilidad en el examen de los datos y expedientes contables, es necesario ¡e antes de la auditoría una definición de *cada tipo* de error en ar de la contabilidad. Esto es necesario con objeto de determinar ruda, un documento, una transacción, un asiento, un importe, etcéceptable o inaceptable. Es igualmente necesario definir anticipadala tipo de error en cada sector para determinar si los resultados del son aceptables o inaceptables. En caso de que sean inaceptables, eo continuará, 1) hasta que el auditor esté satisfecho, o 2) hasta Tcida que debe rechazarse todo el sector, con las consiguientes a) res, o *b)* restricciones en el dictamen, o *c)* la negativa de un dic-

ualquier sector que se examine, si un porcentaje de *partidas*

1 por ciento, 2 por ciento, 5 por ciento, etc.) ha de usarse como

!reptación o exclusión, la definición anticipada de lo que cons-

res menores y errores de importancia debe delinearse con pre-

orma que el prejuicio o la parcialidad personal no influencien

es.

y pruebas selectivas. Una prueba consiste en examinar o

la calidad de los datos. Muestreo es la selección de una parte de material similar u homogéneo, que sea representativa de la

Comúnmente, a la *totalidad* se le da el nombre de *el todo.*

1 conjunto. El muestreo y las pruebas podrán describirse como la

examen de partes que puedan servir para formar concluionadas con el conjunto. auditoría, todas las partidas de un tipo forman un conjunto;

o, todos los ingresos forman un conjunto, y los ingresos espe-

seleccionados para examen constituyen la muestra dentro de

to.

ejemplo, todas las facturas de venta forman un conjunto,

ras específicamente seleccionadas para examen constituyen la

íestreo estadístico es la cristalización de numerosas reglas y cri-

lhan formulado los contadores en lo pasado para definir la cua-

)s datos contables, sin recurrir a métodos estadísticos. Los con-

Icos del muestreo estadístico, juntamente con el análisis objetivo,

los a los procesos y objetivos fundamentales de los procedimien-

Istreo según un criterio personal. Los métodos estadísticos añaden

lón imparcial de la muestra y nuevos procedimientos para medir

los de las muestras examinadas.

ibio de una selección arbitraria de muestras a la selección esta-

logra aplicando las cuatro etapas al proceso de examen; todas

'dientes entre sí. Las o.

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

199

1. El proyecto. El planeamiento o establecimiento del método de **muestreo,**

basándose en la efectividad del control interno, el tipo de **datos, la importancia** de éstos y la escrupulosidad deseada en la inspección. 2. *Obtención de la muestra.* Los estadistas prefieren tomar muestras al **azar,**

opinando que con este método las probabilidades son buenas para obtener una muestra representativa del todo. 3. *Valorización estadística.* Esta es la valorización matemática ***de*** **la muestra**

o muestras examinadas. Basándose en la homogeneidad del todo, la **precisión** y verosimilitud esperadas en la muestra deben caer dentro de **los** límites prefijados. **4.** *Determinación de la exactitud de los resultados del muestreo.* Esto **no**

tiene nada que ver con las matemáticas, sino que contesta la pregunta: ¿Proporcionaron los resultados del muestreo estimaciones adecuadas para servir de base para medir y juzgar el conjunto, de acuerdo con las normas reconocidas de la profesión contable?

Objeto del muestreo y pruebas. Aplicado a la auditoría, el objetivo en resumen del muestreo y de las pruebas es llegar a formar una opinión acerca de la imparcialidad de los estados financieros, sin extender la prueba a todas las partidas en cada conjunto. El

muestreo y las pruebas son una de las bases de la auditoría moderna. Examinando una muestra de todas las operaciones contables, documentos y asientos dentro de cada sector, pueden formularse conclusiones acerca de la exactitud de todas las operaciones, documentos y asientos.

El objeto del muestreo y de las pruebas puede explicarse de la manera siguiente:

1. Acelerar la práctica de la auditoría. 2. Reducir el costo de la auditoría. 3. Alcanzar conclusiones acerca de la calidad del todo y la aceptabilidad **o** • inaceptabilidad resultantes de los documentos financieros y de las **operaciones.** 4. Asegurar la exactitud de las conclusiones relacionadas con **cualquier sector**

de las cuentas y de la contabilidad. 5. Orientar al auditor para que formule un dictamen acerca de la **impar-**

cialidad de presentación de los estados financieros.

Si el. control interno es adecuado, ejerce un efecto directo en el alcance y extensión del muestreo y de las pruebas. En general, si el sistema de control interno, es eficiente, la aceptación que le otorgue el auditor dará normalmente por resultado que se tomen muestras de menor tamaño que si no fuese aceptable.

El acierto de un muestreo estadístico en una auditoría depende de: **1)** el conjunto o todo que ha de muestrearse y probarse, y 2) el objeto **del** muestreo y de las pruebas.

En general, cuando el dictamen o los principios contables estén involucrados, no es aplicable el muestreo estadístico. El desacierto del muestreo estadístico podrá ilustrarse **mencionando** el caso del examen de los asientos

del diario general buscando correcciones, ajustes y transacciones esporádicas

ttrol interno. Un caso dudoso acerca

• y mantenimiento de la planta, o bien la selección al azar de una cuenta de activo fijo tangible, aun cuando los asientos sean

erto del muestreo al azar podrá ilustrarse también mencionande una compañía que tiene 500 cuentas bancarias, en 500 m'entes, variando desde pequeñas a importantes, unas con nureraciones y otras menos activas. Una muestra al azar de 50 ncarias representaría, con toda probabilidad, la situación en las *s;* sin embargo, el auditor corre el riesgo —igualmente una pro- de que la muestra tomada al azar de 50 cuentas produzca únirentas pequeñas e inactivas. Por tanto, no deben aceptarse cies resultados de ningún muestreo estadístico. **lel muestreo y de las pruebas.** El muestreo se basa en la teoría ilidades. El muestreo no es un instrumento automático. El cri:ontador y la efectividad de la auditoría interna y del control .ctan la muestra, su calidad y los resultados interpretativos de probada. Al usar muestras estadísticas, el auditor debe aplicar maduro para definir y fijar los sectores de cuentas, asientos o donde ha de seleccionar sus muestras. Las técnicas estadísticas ryen el criterio y las decisiones del contador público; únicamente :mentan. Como dijo una prominente autoridad en la profesión **"En** último análisis, no hay substituto para un criterio justo en n de estos medios de ayuda (las técnicas estadísticas) y para mo y cuándo usarlos." selección adecuada y acertada de la muestra puede economizar dinero. Los auditores han usado procesos de muestreo durante Scadas. Sin embargo, la selección de la muestra que ha de exae ha hecho con frecuencia arbitrariamente. Los. procedimientos s para la selección de las muestras que han de examinarse y la in de los resultados de los exámenes de la muestra podrán estar o un método lógico. En sus primeros años, el muestreo no era actualmente se arPrca a una categoría científica. eyes de probabilidades dominarán los resultados del muestreo estastos serán entonces medibles basándose en niveles establecidos por para la aceptación o recusación de los datos en el conjunto. Si una prueba a menos de la totalidad de un sector, se incurren el muestreo. Los resultados de la muestra serán precisamente ue los resultados obtenidos en un examen total únicamente por icidencia. Sin embargo, si los resultados del examen de la muesatisfactorios, la calidad del conjunto podrá aceptarse como satissiempre que la muestra se haya seleccionado con acierto, sin par) prejuicio. Las conclusiones que se obtengan de cualquier muessan en la teoría de que se alcanzarían las mismas conclusiones si

Inmediatamente surge la pregunta: ¿Cuál es el alcance y la extensión necesarios de un examen de diarios completos, cuentas de mayor, comprobación de los saldos de las cuentas del mayor, facturas, datos de ingresos en efectivo, cheques pagados y Otros datos, comprobantes y pólizas? Antes de tratar de la extensión y alcance del examen para comprobar la exactitud de las multiplicaciones, sumas y pases de asientos, y antes de explicar la extensión y alcance del examen para la verificación de las transacciones

asentadas en los diarios u otros libros de primera entrada y la prueba de las reconciliaciones, se presenta una discusión general sobre el muestreo y las pruebas.

Con objeto de formular pruebas cuantitativas específicas, en este capítulo y en el Capítulo VIII se tratará de cristalizar las generalidades acerca del muestreo y de las pruebas en términos de orientación específica útiles para el estudiante y para el profesional. La resolución de los problemas de auditoría requieren un criterio maduro y competente.

Antes de poder resolver un problema estadístico, éste debe plantearse de manera que se preste a un análisis estadístico. ¿Qué es una muestra apropiada? Una muestra apropiada es una en que el porcentaje, o cantidad, de error o exactitud en la muestra es la misma que en el conjunto. Si una persona estuviese frente a una puerta a través de la cual pasaran continuamente estudiantes universitarios y midiese la estatura de cada uno de los primeros 50 y obtuviese un promedio, no estaría necesariamente convencida de que la estatura promedio de 1,000 estudiantes que atravesaran la puerta sería la misma que la que acusara la muestra de 50. Generalmente, se *supone* que si el error en la muestra es aceptable, los datos restantes en ese conjunto son aceptables.

En relación con el tamaño del universo:

Supóngase que N = Número de partidas en el conjunto

n = Número de partidas en la muestra

En este caso, el factor corrector para los errores uniformes es:

O bien:

N

Supóngase que N = 1,000

n = 50

V1,000 - 50

1,000

= V0.950 = 0.975

El error uniforme se multiplica por el factor corrector; puesto que se aproxima tanto al de un conjunto de cualquier tamaño importante, usual-

ment.ilanuetoma en cuenta, estadísticamente, Debe recordarse, sin embar-

- de que los restantes 60 6 70 u 80 saldos son exactos; naturalsto es cierto también en cualquier otro problema estadístico similar. tiro de límites muy amplios, el tamaño de la muestra es indepenlel tamaño del conjunto. Por ejemplo: Si 1,000 son una muestra e de un conjunto de 10,000, entonces 1,000 serán una muestra supara una masa *idéntica* de 100,000. En un caso, es el 10 por y en el otro, es el 1 por ciento. Sin embargo, en la auditoría, rara ncuentran conglomerados idénticos. tea debe olvidarse la regla siguiente: Para que el muestreo estaueda usarse con efectividad, el problema de auditoría debe poderse estadísticamente, y los resultados satisfactorios de una prueba esta» constituyen prueba irrefutable de un mismo nivel de exactitud nos restantes dentro del sector muestreado y probado. *acterística,s de una muestra.* Cada una de las muestras debe poseer :terísticas siguientes: 1) Debe ser adecuada, 2) debe ser represen. 3) debe mostrar estabilidad.

muestra es adecuada cuando contiene un número suficiente **de**

para mostrar los mismos resultados que podrían hallarse en la

de otra muestra del mismo tamaño del mismo conjunto (en otras

la muestra no debe ser tan pequeña que ofrezca una impresión

Isimismo, una muestra es adecuada cuando cada una de las par-

yidualrnente tiene las mismas probabilidades de inclusión que todas

partidas de ese conjunto en particular.

muestra es representativa cuando posee características similares a datos del conjunto. En el muestreo, la proporción de bueno y

1 conjunto debe ser constante; y respecto a las auditorías, no puede

ridad de que una muestra presente definitivamente las *mismas*

icas que el conjunto particular; mas de acuerdo con la teoría de ilidades, si se ha escogido la muestra al azar, se supone que debe

ntemente representativa del conjunto. muestra revela estabilidad cuando los resultados de su examen

ismos, sin tornar en consideración el aumento en el tamaño de

determinar el tamaño de la muestra se presentan tres proble-

11 grado y magnitud de error que el auditor está dispuesto a tolerar

ia decisión basada en el criterio personal, y éste puede verse

lo por cifras estadísticas, o éstas pueden ser influenciadas por el

mal) ; 2) la precisión deseada en la estimación de la mag-

error por medio del proceso de muestreo, y 3) el riesgo que

esté dispuesto a asumir de equivocarse al considerar los datos

ita la muestra.

de muestras. Hay varios tipos de muestras:

kestra de criterio

luestra en bloque o en grupo

luestra sencilla al azar

luestra senj

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

6. Muestra múltiple **o** en secuencia 7. Muestra estratificada al azar

Para usar cualquier plan de muestreo, el auditor debe defmir por anticipado:

1. Un nivel satisfactorio de calidad para los datos que se examinan, y 2. El riesgo de que el nivel de calidad satisfactoria establecido pueda causar

la recusación de un conjunto satisfactorio, y 3. Un nivel inaceptable de calidad para los datos que se examinan, y 4. El riesgo de que el nivel de calidad satisfactorio establecido pueda **ser**

causa de que se acepte un todo inaceptable.

Muestra de criterio. La muestra de *criterio* se conoce también con el nombre de muestra *deliberada.* En una muestra de criterio, la selección de las partidas que han de examinarse depende del criterio del contador. Por ejemplo, si un contador independiente decide examinar las operaciones de venta del mes de junio, ha elegido una muestra de criterio, pues opina que junio es un mes representativo. En otro ejemplo, si un auditor verifica cada vigésimo cálculo de multiplicación en el inventario, podrá decidir que existe la misma calidad en los cálculos de multiplicación no verificados.

Los principios sobre el muestreo según criterio, aceptados actualmente, son compatibles con los principios y teorías en que se basa el muestreo estadístico. Algunas personas afirman que el muestreo de criterio no será nunca de mejor calidad que el criterio del auditor. Un contador público titulado capaz ha de suponerse que posea buen criterio. En el primer ejemplo mencionado en el párrafo precedente, si se coloraran doce números en una caja (1-12, uno para cada mes del año), y si se sacase al azar un número de la caja, estadísticamente cada uno de los meses tiene iguales probabilidades de selección. Sigamos suponiendo que las primeras dos semanas de agosto constituyen el período de vacaciones para el personal del cliente en cuya contabilidad se está practicando una auditoría. Si se extrajera de la caja el número 8 (agosto), evidentemente no sería un período representativo de operaciones.

Muestra en bloque o en grupo. Una muestra en bloque o en grupo es una seleccionada basándose en un período de tiempo consecutivo, verificando en su totalidad las partidas en el bloque o grupo. Por ejemplo, podrá examinarse un período de uno o dos meses de los asientos de ingresos en efectivo; las facturas de ventas o de compras durante una semana, un mes o dos; podrán verificarse los cálculos correspondientes a un mes en la nómina; y así sucesivamente.

Las características de un conjunto deben estar representadas en las características de la muestra. Frecuentemente se eligen el primero y el último mes, pues es más usual encontrar errores en estos meses que en los restantes del período que se examina, particularmente respecto a los cortes

apropiados y a los errores intencionales de omisión y comisión y a la pre-

•

tac u **tanuc** cuunr errores intencionales anteriores.

uestra representativa o no. Los contadores han usado durante largo las muestras en bloque y continuarán usándolas, pues una gran Id de datos contables financieros se preparan automáticamente en A medida que aumentan las aplicaciones del equipo de clasificaitegral de datos, el muestreo en bloque mejorará en su posición pro.e, a causa de que el equipo de clasificación opera siguiendo el no de acumulación continua de datos en tarjetas perforadas o en nagnética.

ando se adopte el uso de las muestras en bloque, el auditor nunca

avisar por anticipado a su cliente de los períodos que va a examinar;

editor hiciera esto, podría no lograr su objetivo de medir la calidad

datos contables, pues podrían cambiar las transacciones anormales

meses o semanas.

uestra sencilla tomada al azar. Una muestra sencilla, o ilimitada.

al alar es una en que cada partida en el conjunto tiene una

idad igual de formar parte de la muestra seleccionada. Las par-

!estantes tienen una probabilidad igual de ser seleccionadas como

partida en la muestra, y así sucesivamente, hasta que se acumula

stra total. Cuando se selecciona al azar una muestra sencilla, no debe

'preferencia o falta de ella que tienda a incluir o excluir cualquier

el conjunto. Ningún individuo puede influir en forma alguna sobre

tidas que han de seleccionarse en un todo. Una muestra tomada

es buena si los datos contables están sujetos a una selección al partidas; y muchos datos contables pueden seleccionarse sacando

luestra al azar. Sin embargo, una, muestra tomada al arar **podrá no**

amáticamente una muestra apropiada y representativa. El método

al azar de una muestra podrá usarse para verificar las mul-

iones y sumas en las hojas en que se cuentan y ponen precio a los

rios, para los cheques pagados que han de examinarse, para las

de ventas y para otras numerosas partidas. Se usa también cuando

rtida en el conjunto es proporcionalmente igual a todas las demás,

En el caso de la selección de cuentas por cobrar con saldos aproxima-

e iguales.

icamente las muestras tomadas al azar pueden usarse en los análisis

icos, pues los limites de error en las decisiones finales pueden con-

estadísticamente. Naturalmente, deben fijarse por adelantado los

aceptables e inaceptables de error, con objeto de poder determinar

Labilidad o recusabilidad de los resultados de la muestra. Si los

os del examen de la muestra no son satisfactorios, podrán seleccio-

uevas muestras hasta alcanzar un nivel de aceptación o inconfor-

Posiblemente el criterio anticipado no fue acertado. -a poder aplicar fórmulas matemáticas a una muestra es preciso a. se tome al azar, debe estar exenta de prejuicios o sospechas y eccionarse como totalmente representativa del conjunto que se exa-

'or tanto, tM2s las partidas

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

205

hay excepciones, como puede juzgarse por los resultados indecisos obtenidos en una muestra tomada al azar de los asientos del diario general y en la ratificación de las cuentas por cobrar donde no puede fijarse ni la autenticidad de la cuenta por cobrar ní la efectividad de los controles contables internos. Para poder aplicar principios básicos y llegar a una conclusión con una muestra representativa sacada de un conjunto homogéneo sería necesario ratificar las cuentas por cobrar mensualmente, evidentemente un procedimiento poco razonable.

Selección de una muestra al azar. En la auditoría, podrán elegirse números de libre acceso siguiendo varios métodos. Un método de selección es usar una de la tablas publicadas de números de libre acceso, como la Tabla de 105,000 Dígitos Decimales de Libre Acceso preparada en 1959 por la Comisión de Comercio Interestatal, División de Economía y

Estadística de Transportes, Washington, D.C. En el Modelo 19 se reproduce un extracto de esta tabla. Se han publicado otras numerosas tablas. Algunas de ellas contienen números de repetición; otras, no.

Cuando se seleccione una muestra de una tabla de números de libre acceso, es necesario que las partidas en el conjunto estén numeradas, de forma que pueda seleccionarse cualquiera de ellas. En muchos casos, las partidas en el conjunto están ya numeradas en serie, como en el caso de los cheques. Entonces'se selecciona un número inicial en la tabla de números de libre acceso como punto de partida; y de acuerdo con el número prede libre acceso necesarios para completar la muestra. Estos números podrán seleccionarse en la tabla de números de libre acceso en cualquier orden y en cualquier dirección; consecutivamente, eligiendo números alternos, cada tercer número, a través, o siguiendo cualquiera otro plan sistemático predeterminado.

A causa de la cantidad de números que hay en una tabla de números de libre acceso, existe un número casi infinito de formas para determinar determinado de partidas que han de seleccionarse, se fijan los números una muestra. Por tanto, aun cuando el cliente supiese que el auditor iba a usar cierta tabla de estos números, no podría predecir el plan que se seguiría para seleccionar la muestra.

EJEMPLO. En el ario que se examina, un cliente ha usado 10,000 facturas de ventas numeradas consecutivamente (20,001-30,000). Se decide que el 5• por ciento, o 500 facturas, se verificarán en detalle en cuanto a precio, cantidad, multiplicaciones, impuestos sobre ventas, total de la factura, exactitud del asiento de primera entrada y el pase de ésta. Se elige al azar el punto de partida en la tabla de números de libre acceso (Modelo 19), y se decide que se usará el primer número en la columna 1. En razón de que hay cinco dígitos en la numeración de las facturas, deben usarse números de cinco dígitos en la tabla de números de libre acceso, desde el 20,001 al 30,000 inclusive. Suponiendo que la tabla de números mencionados ha de usarse vertical y consecutivamente comenzando con la columna 1, las facturas que habría que examinar serían las números 22,368, 24,130,

Iscoger 500 facturas. Se pasarían por alto los números

Modelo 19 NUMEROS DE LIBRE ACCESO

Línea	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198
3	24130	4830	22527	97265	26393	64809
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376
5	37570	39975	81837	16656	01621	91782
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936
12	63553	40961	48235	03427	49626	69445
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267
15	07119	97336	71048	08178	77233	13916
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168
22	54164	58492	22421	74103	47070	

	25306					
23		32639	32363	05597	24200	13363
	38005					
24		29334	27001	87637	87308	58731
	00256					
25		02488	33062	28834	07351	19731
	92420					
26		81525	72295	04839	96423	24878
	82651					
27		29676	20591	68086	26432	46901
	20849					
28		00742	57392	39064	66432	84673
	40027					
29		05366	04213	25669	26422	44407
	44048					
30		91921	26418	64117.	94305	26766
	25940					
31		00582	04711	87917	77341	42206
	35126					
32		00725	69884	62797	56170	86324
	88072					
33		69011	65795	95876	55293	18988
	27354					
34		25976	57948	29888	88604	67917
	48708					
35		09763	83473	73577	12908	30883
	18317					
36		91567	42595	27958	30134	04024
	86385					
37		17955	56349	90999	49127	20044
	59931					
38		46503	18584	18845	49618	02304
	51038					
39		92157	89634	94824	78171	84610
	82834					
40		14577	62765	35605	81263	39667
	47358					
41		98427	07523	33362	64270	01638
	92477					
42		34914	63976	88720	82765	34476
	17032					
43		70060	28277	39475	46473	23219
	53416					
44		53976	54914	06990	67245	68350
	82948					
45		76072	29515	40980	07391	58745
	25774					

46 90725 52210 83974 29992 65831 3885

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

207

Cuando han de usarse los números de libre acceso en la selección de una muestra, todas las partidas en el conjunto deben llevar un número en secuencia; podrán asignarse los números manual o mentalmente. Las partidas en el conjunto que no llevan número asignado normalmente en las operaciones comerciales comprenden los asientos de cualquier tipo *en* el diario, los pases de estos asientos, las sumas y las multiplicaciones en el inventario que aparecen en las hojas en que se cuenta, calcula el precio y multiplican las unidades para obtener el precio global. Como puede verse en el ejemplo siguiente, la selección de partidas que han de examinarse siguiendo el método de los números de libre acceso se aplica fácilmente aun cuando las partidas en el conjunto no estén numeradas anticipadamente en forma consecutiva.

EJEMPLO. Un diario de ingresos en efectivo contenía 30 páginas completas correspondientes al año que se examinaba. Cada página contaba con 25 renglones, teniendo un asiento por renglón; esto representa 750 ingresos en efectivo en el año. Antes de la auditoría se decide que el 10 por ciento, o 75 partidas, han de examinarse en detalle. Se seleccionan 75 números de una tabla de números de libre acceso. Uno de los números escogidos es el 352; éste sería el segundo número en la página 15 del diario de ingresos en efectivo (352 25 partidas = 14 páginas + 2 líneas), o (25 X 14 + 2 = 352).

No es necesario que estén numeradas las líneas en los libros del cliente. Si hay alguna línea en blanco y si el número correspondiente a esa línea saliera como parte de la muestra, podrá pasarse por alto la línea en blanco o substituirla con otra línea.

Los totales en los diarios pueden llevar el número de la página; normalmente, hay más de una suma en cada diario, en cuyo caso cada total podrá numerarse de acuerdo con el ejemplo precedente de los asientos de ingresos en efectivo.

Si un auditor está trabajando con las cuentas en el mayor, podrán numerarse en secuencia los asientos individuales en estas cuentas. El total de los asientos individuales constituye el conjunto. Por ejemplo:

Número **de cuenta**	**Asientos en el debe**	Asientos **en el haber**	**Conjunto**
1	6	8	14
2	12	12	**38**
3	9	3	50
4	4	7	61
etc.			

En este caso, los números de las cuentas, el número de los asientos asientos en el haber, los subtotales en el con-

aeros seleccionados deben entonces colocarse en secuencia, con objetcilitar la determinación de los asientos en la contabilidad y el de examen en el mayor. te todavía otro método para seleccionar una muestra al azar —un ampliamente usado— que consiste en seleccionar cada una de las que ocupe un lugar determinado en el orden numérico; por la cuarta, novena o cualquiera otra que ocupe un lugar determiel conjunto en un orden similar. Por ejemplo, en un conjunto de compuesto de 3,000 partidas, 300 (10 por ciento) han de exaaaciendo una verificación completa de todos los cálculos. Se selecuna tabla de números de libre acceso, basándose en un índice de del 10 por ciento, un número entre el 1 y 10, inclusive; si este el 4, la muestra se sacará de las partidas 4, 14, 24, 34, etc., ’culos de nómina. Este método se llama comúnmente muestreo al erie, o muestreo sistemático. *encajas de la muestra simple al azar.* Las desventajas inherentes se de muestreo son las siguientes:

1 cliente no podrá numerar las partidas en el conjunto para facilitar el ramen del contador público titulado. luando se seleccionan números de *libre* acceso la localización de la partida orrespondiente a uno de estos números en la muestra podrá ocasionar n trabajo costoso. .

de la muestra sencilla. Un plan de muestreo sencillo consiste en mente una muestra, examinando por completo todas sus partidas. uestra sencilla no produce resultados concluyentes queda siempre taja de la incertidumbre. *de la muestra doble.* Este plan consiste en sacar únicamente e de la muestra completa y examinar detenidamente todas las que contiene. Si el examen de la parte inicialmente elegida de a presenta una calidad excelente —altamente aceptable—, no se el resto de la muestra. Si el examen presenta calidad pobre —ina-, se selecciona y examina el resto de la muestra. Después de dicen se llega a una decisión sobre la aceptabilidad o recusabilidad nto. ejemplificar un plan de doble muestreo, supóngase que una muesestá compuesta de 500 partidas. La primera parte seleccionada lada de 200 partidas. Se decide, antes del examen, que si 5 irtidas en las 200 son inexactas, todo el conjunto se aceptará como rio; y que si 10 ó más partidas en las 200 son inexactas, inmete se rechazará el conjunto como inaceptable. Si el número de inexactas oscila entre 5 y 10 (por ejemplo, desde 6 hasta 9), tes 300 partidas de la muestra total han de sacarse y examinarse decidir sobre si es de aceptarse o rechazarse el conjunto Las resul-

= tamaño de la primera parte de la muestra n2 tamaño de la segunda parte de la muestra • = cifra de aceptabilidad para el tamaño de la muestra *de* la primen

parte (ni) c, = cifra de aceptabilidad para el tamaño de la muestra de la segunda

parte (n2) • = 200 n2 = 300 • = 5 10

o bien de otra forma:

Número de muestra	Tamaño de muestra	Tamaño combinado	Cifra combinada de acepta-bilidad	Cifra combinada de recu sabilidad
1	200	200	Hasta 5	10 ó más
2	300	500	Hasta 10	10 ó más

Si en el examen de 500 partidas aparecieran diez errores, se rechazaría el conjunto por no poseer la calidad satisfactoria necesaria para que lo acepte el auditor.

Planes de muestreo múltiple o en secuencia. Estos planes son una ampliación del plan de muestreo doble. Se divide una muestra en partes o muestras secundarias. La primera muestra secundaria se saca y examina e inmediatamente después se decide si ha de aceptarse o rechazarse el conjunto, o si se continúa el muestreo. Podrá llegarse a una de estas tres decisiones en cualquier etapa del examen. Para ilustrar el caso, supóngase que una muestra total de 500 partidas se divide en muestras secundarias de 50 partidas cada una. La decisión tomada antes de comenzar la auditoría acerca de la acepción o exclusión de una muestra aparece en la relación siguiente:

Número de muestra	Tamaño de la muestra	Tamaño combinado de la untes-tra	Número combinado de acepta- bilidad	Número combinado de recusabilidad
1	50	50	1	5
2	50	100	4	8
3	50	150	7	11
4	50	200	10	15
5	50	250	12	19
6	50	300	15	23
7	50	350	17	26
8	50	400	20	29
9	50	450	22	30
10	50	500	25	30

’anidas equivocadas en la Muestra N9 1, se rechaza inmediatamente

ito como inaceptable. Si hay dos, tres o cuatro partidas equivola Muestra NQ 1, se saca y examina la Muestra N° 2. Las Muesy 2 se combinan; y si cuatro o menos partidas equivocadas apalas muestras combinadas (1 y 2), se acepta inmediatamente el considerándolo de calidad satisfactoria. Si hay ocho o más parti-

Tocadas en las muestras combinadas, se rechaza el conjunto como

le. Si hay cinco, seis, o siete partidas equivocadas en las mues-

Finadas, se saca la Muestra N° 3 y se combina con las Muestras

Podrá tener lugar la aceptación, recusación o continuación del al terminar cualquier etapa, debiendo llegar a una decisión de

n o recusación no más tarde del examen de la Muestra 10. métodos para determinar los números de aceptación y recusación rán más adelante en esta sección. *stra al azar estratificada.* Una muestra estratificada al azar es se selecciona basándose en la subdivisión de los datos de conjunto

clases secundarlas. De *cada* clase secundaria se selecciona y

luna muestra sencilla al azar. Los resultados del examen de todas

secundarias se combinan en uno solo; de-esta combinación podrá

una conclusión acerca de la calidad del conjunto. Siempre que tenga un conocimiento razonablemente exacto de los datos en el

y en las clases secundarias, podrá emplear lógicamente el mues-

ificado al flan

uestreo estratificado al azar se aplica fácilmente al examen de

por cobrar cuando éstas se subdividen de acuerdo con su im-

ps de clientes (por ejemplo, detallistas o mayoristas), productos

la clientela, así sucesivamente. El muestreo estratificado al aplicarse tamb’én cuando el inventario está subdividido en

Itero. LI muestreo estratificado al azar de la ratificación de los saldos

las cuentas por cobrar puede ejemplificarse de la manera siguiente: s saldos de las cuentas por cobrar —que están claramente expuestos—

eden dividirse en clases secundarias de acuerdo con la importancia del

do en cada cuenta. El porcentaje de partidas en cada clase secundaria

e ha de ratificarse variará de acuerdo con el importe de las partidas

el conjunto.

la cuenta Total

Solicitudes de ratificación (porcentaje)

99.99’$ 84,600 499.99 53,500 999.99 78,900 9,999.99¡ 66,400

5 por ciento por ciento 25 por ciento 75 por ciento

Solicitudes

:Cifras ratide ratifica-I ficadas en

ción

dólares res) 1

4,230 5,350 19,725

49,800

4,061 4,280 19,725

29.880

Porcentaje ra-

tificado

96 por ciento 80 por ciento 100 por ciento

bU Dor ciento

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

211

En otro ejemplo, supóngase el caso de un inventario de 10,000 partidas, divisible en 50 tipos de productos o clases (estratos) de productos; cada estrato es aproximadamente igual respecto a cantidad y costo total Se decide examinar la calidad de 10 partidas de cada clase de producto (500 partidas en total) contándolas, verificando el costo y las operaciones de multiplicación.

Resumen: Partidas, 10,000

Clases, 50 Muestra, 500 (10 partidas de cada clase) Estadísticamente, si los valores de la muestra en cada clase pueden seleccionarse de forma que el porcentaje de error en cada muestra sea el mismo que el porcentaje de error en todo el inventario, el análisis de la muestra total de 500 partidas revelará el carácter de todo el inventario. Las partidas del inventario llevan números que concuerdan con el inventario perpetuo. Basándose en una selección al azar de 10 partidas del producto de cada clase, y con objeto de obtener 500 partidas, se saca al azar un número de libre acceso del 1 al 5, inclusive. Suponiendo que el número sea 4, se sacará y examinará la cuarta partida en la clase N° 1 del producto, haciendo lo propio con cada partida que ocupe el quinto lugar después del cuatro en esa clase de producto, por ejemplo, 4, 9, 14, 19, 24, 29, 34, 39, 44, 49 (10 partidas). Si se repite el proceso en cada una de las 49 clases restantes, se acumulará una muestra total de 500 partidas. Si se desea puede continuarse con el examen de la cuarta partida como primera elección en cada clase restante o podrá sacarse un nuevo número inicial al examinar cada clase.

En resumen, para obtener cualquier tipo de muestra al azar, úsense las tablas de números de libre acceso o una muestra sistemática con una iniciación al azar. Para sacar una muestra al azar, se necesita únicamente el tiempo necesario para seleccionar los números.

¿Qué método de muestreo deberá elegirse? Podrá contestarse en forma general —aunque tal vez pueril— que debe usarse el método o plan de muestreo que produzca los resultados deseados con el menor trabajo y el mínimo de costo. Cada problema de examen tiene sus peculiaridades propias y los costos de la auditoría no deben aumentarse adoptando procedimientos innecesarios que no producirán mejores resultados en la medición de la calidad de los datos o en el descubrimiento de errores que los que podrían obtenerse usando planes más sencillos con buen criterio, muestreo en bloque y muestreo sencillo al azar. El plan que ha de adoptarse para examinar el material en cualquier conjunto debe ser uno con el que se obtenga la precisión máxima con un costo mínimo. En cualquier plan, la muestra debe ser representativa del conjunto.

En vista de la imposibilidad absoluta de fijar planes específicos que puedan adoptarse en cualquiera o en todas las circunstancias, a continuación presentamos algunas orientaciones de carácter general.

1. El muestreo en bloque es muy apropiado para examinar transacciones y datos similares y continuos, como los asientos en los libros de primeras entradas y los datos que puedan no estar numerados serialmente y que razonablemente no puedan numerarse.

ventas, de compras, los cheques, las pólizas o asientos de diario, etc., amerado.; serialmente y archivados en el mismo orden y se puede disponer con facilidad. El muestreo sencillo al azar está libre de parcialidad **y de**

El muestreo sencillo al azar es apropiado cuando se presentan las condipuestas en el inciso 2) arriba, y cuando el examen de una muestra da Izado evidencia conclusiva de aceptabilidad o recusabilidad del conjunto. Debe emplearse el muestreo doble cuando no son conclusivos los resultados en de una muestra sencilla sacada al azar. Una parte de una muestra 'rá *ser* de cualidad suficiente para evitar la necesidad de seleccionar una nuestra. Si la primera parte de la muestra no ofrece resultados aceptables, *a* segunda parte y se combinan los resultados de las dos partes. Muestras múltiples o en secuencia podrán usarse cuando el conjunto está nte disperso geográficamente, como en el caso de las tiendas en cadena. ipo de muestreo debe ser factible y posible dividir el conjunto en clases as. El muestreo y examen se concentran en unos cuantos lugares selecciore un total de muchos. Si ha de usarse el muestreo sencillo al azar para rio de una organización de tiendas en cadena seria necesario hacer una ninar de los datos del inventario en todas las tiendas de la cadena. Si la

de entres es pequeña, el muestreo en secuencia no producirá normalmente predeterminado de seguridad en la calidad.

1 muestreo estratificado al azar puede usarse con resultados excelentes

finto que se examina puede dividirse lógicamente en estratos o clases secun-

definidas y perfectamente aislados uno de otro, como en el caso de las

kr cobrar, las cuentas por pagar y la mayoría de los inventarios. Si no licarse el muestreo estratificado al azar a una masa de detalle de transac-

Olas de importe uniforme, como ventas, compras, ingresos en efectivo y

efectivo, la proporción de las partidas que han de probarse sería dema-

de para ser practicable.

ridad de la calidad. La seguridad de obtener una calidad deseada

uier muestra de cualquier tipo depende en gran medida de la

que se haya hecho antes de la auditoría de lo que conserror. Si todos los errores menores —desde $0.01 en adelante—

onsiderarse dentro del concepto de error, un número mayor de

una proporción mayor de errores) podrían considerarse aceptables,

posición a los resultados de la misma prueba si los errores menores

irnos los que importen menos de $4.00 ó $2.00 $5.00, o cualquier

que se haya decidido fijar) han de excluirse en la definición del

icable al examen de cualquiera colección de datos.

camente surge la cuestión: ¿Cómo podrá el auditor tener la segu-

la calidad, aceptable o recusable, de un conjunto que se examine base de prueba? Todas las decisiones relacionadas con la calidad

en el criterio personal y en los limites estadísticos fijados, límites

°mentarán brevemente en las páginas siguientes. La decisión de

rechnar la calidad se hace automáticamente después de examinar seleccionados en cualquier sector determinado. Hay casos conocidos

los autores de artículos y obras especializadas han asumido un ries-

ann de 5 nnr rientn **de**-timar

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

213

de 0.05, y un riesgo máximo (Beta), de 0.05 a 0.10 (5 a 10 por ciento) una variante del 50 por ciento para la aceptación de un conjunto inaceptable. Se necesita todavía una gran cantidad de investigación y experimentación en la aplicación de procedimientos estadísticos en el campo de la **auditoría** para poder lograr la adopción de conceptos objetivos de examen y límites de error para cualquier tipo de datos.

Métodos para medir la calidad. Los métodos de que puede disponerse en la actualidad para medir la calidad de un conjunto pueden indicarse **de** la manera siguiente:

1. La cantidad promedio de error en una partida, bien sea en sobrestimación o subestimación. Por ejemplo, la calidad podrá medirse por la cantidad promedio de error en los =saldos de cuentas por cobrar o por pagar individuales, y en las cuentas de inventario perpetuo.

2. El porcentaje de partidas erróneas o equivocadas en el conjunto. Por ejemplo, el porcentaje de cuentas por cobrar o pagar con saldos equivocados.

3. El número promedio de errores —por partida— en el conjunto que se examina. Por ejemplo, el número promedio de errores por factura de ventas; el número promedio de errores por partida en hoja de inventario (Partida x Costo = Costo Total) de un número determinado de renglones por hoja.

Puede disponerse de los métodos que se detallan a continuación para medir la calidad de una partida individual:

1. Como buena o mala. 2. En cuanto al número de dólares en que está equivocada una partida, como

una cuenta por cobrar, una cuenta por pagar, un cheque, una factura y cualquier otra partida. 3. Por el número de errores en una partida o relacionados con ella.

Los, métodos para medir la calidad requieren tener amplia experiencia en su aplicación para que tengan valor determinativo, pues no hay dos auditorías iguales.

Si se clasifica una partida como buena o mala, se está fijando una **base** definitiva de clasificación estadística y de análisis, Otros métodos tienden a ser costosos en su operación; pueden inducir a errores —de consecuencia o de poca importancia— y frecuentemente carecen de sentido. La clasificación de una *partida* de un conjunto como buena o mala da por resultado un porcentaje de error cuando se aplica a la muestra del conjunto que se prueba.

Cuando se mide la calidad, debe recordarse que la exactitud o inexactitud de una partida puede significar:

1. Exactitud o inexactitud al contar las partidas. 2. Exactitud o inexactitud de los precios unitarios de las partidas. 3. Exactitud o inexactitud del total en dólares. 4. Exactitud o inexactitud de las fechas. 5. Exactitud o inexactitud de las firmas, etc.

manrinnar Con de

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO proporción de partidas inexactas en dólares debía separarse de

la en diferentes tipos de *exactitud* o *inexactitud,* tales como cuenta

de partidas de inventario, tabulaciones inexactas de costos, mules inexactas de partidas de costos, totales columnarios inexactos, xactos en las facturas, pases inexactos, asientos inexactos en el bre, número, clasificación de la cuenta, etc.), cantidades ine-

los cheques. Asimismo podrá haber fechas inexactas en los cheques,

propias en los cheques, órdenes de compra equivocadas, distri-

exacta de las órdenes de ventas o de compras o de las facturas, sivamente. **os: recusación de un conjunto satisfactorio; aceptación de un .naceptable.** Bajo cualquier plan de muestreo, el auditor corre

riesgo de rechazar un conjunto satisfactorio, o de aceptar uno

e, en razón de que determina con anticipación los riesgos que esto a tomar. igase que en cualquier sector determinado de una auditoría el specifica que una proporción de h o menos de partidas inexac-

conjunto constituiría una calidad satisfactoria para ese conjunto,

proporción de *p2* o más constituirían una calidad inaceptable.

clon pi se denomina nivel de calidad aceptable, NCA. El nivel de calidad, p2, se denomina comúnmente porcentaje de tolectiva por lote, PTDL. En función del riesgo, pi puede definirse

probabilidad Alfa (el riesgo del productor o del cliente). En

1 riesgo, p2 puede definirse que tiene una probabilidad Beta, a probabilidad pequeña (el riesgo del consumidor o del auditor) . sa de insuficiente evidencia y experimentación, los estadistas no

pueden tampoco definir niveles de calidad universalmente acep) y sus riesgos asociados (Alfa), ni los niveles de porcentaje de defectiva por lote *(p2)* y sus riesgos asociados (Beta). Sin embar-

ar a cualquier decisión acerca de los niveles de calidad que han

se reconoce comúnmente que mientras mayor sea el espacio

[y PTDL, menor será la muestra necesaria para diferenciar entre imismo, la definición de error que ha de usarse en cualquier ectará al NCA y al PTDL. Las tablas estadísticas reconocidas,

es nos referiremos más adelante en esta sección, fijan los riesgos

ta en diferentes puntos en grados variantes de escrupulosidad de

Ingase que

póngase que:

(1 nor ciento)

4 por ciento)

(5 por ciento

Tamaño de la muestra Número de aceptación

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

213

probabilidades en 100; y la probabilidad de aceptar un conjunto con 4 por ciento de partidas inexactas es Beta, solamente 1 por ciento. De esta forma, los riesgos están fijados por anticipado.

En el muestreo en secuencia, el número de aceptación y de recusación para la primera muestra debe establecerse antes de seleccionar la primera muestra; los números de aceptación y recusación para la segunda muestra deben seleccionarse antes de seleccionar esta segunda muestra, y así sucesivamente todas las muestras en secuencia.

La probabilidad de aceptar el conjunto como satisfactorio variará naturalmente con la calidad del conjunto para cualquier tamaño determinado de muestra (n) y cualquier número determinado de aceptación *(c)* Por ejemplo la probabilidad de aceptación podrá presentarse gráficamente en forma de una curva característica de operación, como aparece en la página 216. Se supone, basándose en las Tablas de Binomios de Distribución de Probabilidades, de la Serie 6 de Matemáticas Aplicadas, de la Oficina Nacional de Normas, lo siguiente:

Línea discontinua Conjunto = 5,000 partidas Tamaño de la muestra n = 30 Número de aceptación *c* =

Línea continua Conjunto = 5,000 partidas Tamaño de la muestra n = 45 Número de

aceptación *c* = 2

1

N

U1:1

Un auditor podrá temer que pueda aceptar como satisfactorio un conjunto que es en realidad inaceptable. El auditor preferiría reducir en tamaño Alfa y Beta con objeto de reducir el riesgo de aceptar un conjunto inaceptable como satisfactorio. Sin embargo, el riesgo puede reducirse únicamente aumentando el tamaño de la muestra. Esto resulta costoso para el cliente. Las mismas observaciones pueden aplicarse a pi y Un auditor debe escoger con cuidado los valores apropiados para pi, p2, Alfa y Beta, preferentemente de acuerdo con una tabla reconocida de aceptación de planes de muestreo.

Como se afirmó anteriormente, las aplicaciones estadísticas en la auditoria están todavía en la etapa experimental; no hay normas definidas *y,* actualmente, ni siquiera son definibles tentativamente; y, contra la opinión de algunas personas, debe seguir usándose el criterio personal para aceptar riesgos en numerosos sectores. Los escritores estadísticos en este campo usan el vocablo *decisión* en lugar de criterio personal.

Sin pretender escribir un tratado sobre estadística y para las necesidades prácticas de aplicación de cualquier contador público titulado, se comentan en las páginas siguientes planes de muestreo seleccionados de tablas publicadas. En caso de que se quieran adquirir mayores conoc.mientos sobre el tema de estadística, deberán estudiarse libros especializados sobre estadísticas y aplicaciones estadísticas.

Planes de muestreo seleccionados de tablas publicadas. Existen nu-

s de muestreo.

ina Nacional de Normas, en su Serie 6 de Matemáticas Apliada en el mes de enero de 1950, ha preparado unas Tablas de Distribución de Probabilidades, en las que aparece, como probabilidad de aceptar un conjunto como satisfactorio con le calidad posibles diferentes en un plan de muestreo. Sin enlles matemáticos sobre el planteamiento y resolución de la eproduce la tabla en el Modelo 20; ésta fue la base de la grá;dna 217. manera, a medida que aumenta el porcentaje de partidas un conjunto, disminuye la probabilidad de aceptar como

Curras característicos de operación en dos plones de

muestreo con muestras de diferentes tamaños

%.

4 6 14 PORCENTAJE DE PARTIDAS INCORRECTAS EN EL CONJUNTO

conjunto. Con apoyo en la tabla que aparece en el *Momiendo* que un conjunto de 5,000 partidas contuviese un 2 partidas equivocadas, la probabilidad de aceptar el conjunto torio sería de 0.8795 (87.95 por ciento) basándose en el examen as. *Suponiendo* que en realidad 5 por ciento de las partidas ;tas, el auditor tiene una probabilidad de 0.5535 de aceptar el ao satisfactorio, porque esta tabla, estadísticamente, así está nsiguientemente, *suponiendo* que el conjunto contenga un 5 partidas equivocadas, *y suponiendo* que en una muestra de iubiera dos partidas equivocadas, el auditor no correría ries(1.0000 — 0.8795) de aceptar el conjunto como satisfactorio. *!e muestreo del Ministerio de Defensa.* La Agencia del Conlas para Municiones, del Ministerio de Defensa de los Estados 1950, publicó los Procedimientos de Muestreo y Tablas de or Características, conocidos comúnmente como Norma Militar planes de muestreo son típicos de los clasificados por la acepivel de calidad. Pueden obtenerse en la Oficina de Tipografía de los Estados Unidos, Washington, D. C. de que las tablas para muestreo publicadas por el Ministerio

!stán clasifica(

EXAMEN DE. DOCUMENTOS ORIGINALES

217

de muestreo. Por ejemplo, cuando un contador público titulado quiera un NCA de 5 por ciento, consultando el Modelo 21, hallará en la columna a la izquierda que 5 por ciento es una cifra intermedia entre 4.40 y 6.99.

Modelo 20

PROBABILIDAD DE ACEPTAR UN CONJUNTO IGUALMENTE SATISFACTORIO PARA DIFERENTES CONDICIONES POSIBLES

DE CALIDAD CON EL PLAN DE MUESTRAS INDICADO

Masa: *N* = 5,000 partidas Tamaño de la muestra: n = 30 Número de aceptaciones: *c = 1*

Porcentaje de partidas con:JUR-factoría *Probabilidad de aceptar inexactas en el el conjunto como satisto de* N = *5,000*

0 *1.0000* *1* 0.9639 2
0 8795 3 0 7731 4 0 6612 5
0 5535 6 0.4555 *7*
0 3694 8 0 2958 9 0 2343 10
0 1837

12 0 1100 16 0 0359 20
0 0105

Por tanto, la tabla indica que deberá usarse un NCA de 6.5 por ciento. En las tablas del Ministerio de Defensa, el riesgo varía en sentido inverso con el tamaño de la muestra.

El Modelo 21 puede usarse con el nivel de calidad de aceptación medido, 1) en función del porcentaje de partidas inexactas, o 2) en función de los errores por cien partidas. Si se adopta el inciso 1), cada partida se trata como exacta o inexacta, cualquiera que sea el número de errores que tenga. Si se adopta 'el inciso 2), cada error en cada partida se cuenta.

Habiendo determinado un NCA, se determina a continuación el tamaño de la muestra. En las tablas del Ministerio de Defensa, el tamaño de la muestra depende del tamaño del conjunto y de la escrupulosidad de inspección deseada. El Modelo 22 muestra la letra clave del tamaño de la muestra que ha de usarse en conjuntos de diferentes tamaños y para los

auerentes niveles de escrupulosidad de inspeecton deseados. En el Mn-

una insneeciAn

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

110 partidas en la muestra, El Modelo 23 se refiere a un rimesse prepararán tablas ad.cionales para el muestreo doble y el el espacio no permite su reproducción en esta obra, auditor opina que necesitará mayor protección contra el riesgo ción como satisfactorio de un conjunto inaceptable, deberá usar

Modelo 21

LORES DEL NIVEL DE CALIDAD ACEPTABLE QUE HAN

DE USARSE EN LA NORMA MILITAR 103A

los valores NCA estificados dentro ***de*** *estos*

límites

. ... a 0.018
0.019 a 0.039
0.040 a 0.069
0.070 a 0.109
0.110 a 0.164
0.165 a 0.279
0.280 a 0.439
0.440 a 0.699
0.700 a 1.09
1.10 a 1.64
1.65 a 2.79
2.80 a 4.39
4.40 a 6.99
7.0 a 10.9
11.0 a 16.4
16.5 a 27.9
28.0 a 43.9
44.0 a 69.9
70.0 a 109
110 165 280 440 700

164 279 439 699 1090

Usense los valores

LICA abajo

.. 0.015 .... 0.035

0.065 6.5 ... 400

.... 1000 .... 150.0 .... 250.0

.... 650.0 .... 1000.0

(NCA = Nivel de calidad aceptable)

le Inspección III, aumentando de esta forma el tamaño de la

otras numerosas tablas, entre las que pueden mencionarse las on; Dodge-Romig; SamplIng Inspection, del Grupo de Estudios s de la Universidad de Columbia; y las Tablas de Binomios nción de Probabilidades, preparadas por la Oficina Nacional de

n la Serie 6 de Matemáticas Aplicadas.

as. La extensión y alcance de una prueba de cualquier=

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

219

dólares en cualquier sector de la contabilidad. El muestreo al azar de cualquier tipo usualmente produce una impresión de conjunto mejor y un resultado más exacto y más fácil de znecfr que el muestreo en bloque, siempre que los datos en el conjunto que se examina estén dispuestos en tal forma que pueda practicarse con facilidad el muestreo al azar. Si el bloque o grupo es verdaderamente representativo de los datos en el conjunto, no existe razón para no usar la muestra en bloque. En numerosos casos se emplea una combinación de la muestra en bloque y de la muestra al azar. Por ejemplo, puede examinarse una caja registradora por un período continuo de un mes, combinándolo con un muestreo sencillo al azar de las facturas de ventas correspondientes a los once meses restantes del año, confrontando las facturas de ventas que se hayan seleccionado al azar con la caja registradora durante los once meses restantes.

Modelo 22 NORMA MILITAR 105A

Conjunto o tamaño del lote

Niveles de inspección

2	a	8
9	a	15
16	a	25
26	a	40
hl	a	65
66	a	110
111	a	180
181	a	300

301 a 500
501 a 800
801 a 1,300
1,301 a 3,200
3,201 a 8,000
A A C A B D B C E B D F C
E G D E H E G I F H G I

J L I K L

L M L M N M N O N O P O P
Q P Q Q

8.001 a 22,000

22 001 a 110,000 N

110.001 a 550.000 0

550,001 en adelante P

Como se ha expuesto con anterioridad, la cantidad de muestreo y pruebas necesarias depende del sistema de control interno y de auditoría interna, la importancia relativa de una partida y los niveles de la calidad de aceptación predeterminados, todo ello unido a un buen criterio profesional. El auditor debe marcar un camino para conseguir que la muestra sea suficiente para servir los propósitos del examen y que no se exceda hasta un punto en que el costo de seleccionarla, examinarla y medirla estadísticamente sea mayor que su valor.

la muestra para el examen, el descu-

dA Irle_

NORMA MILITAR 105A. TABLA MAESTRA PARA INSPECCION

NORMAL Y ESTRICTA (Muestreo sencillo)

Niveles de calidad aceptable (inspección normal)

0.015

Ac Rc

Re

0.035

0_ 1

0.035

12 23

0.065

0.065

Ac Re

o.

Ac Re

4c Re

ü

1 2

23 34

12 23

34 56

0.25

Ac Re

12 23 34

45 78

0.40

4c Re

0.65

Ac Re

ü oi

H

23 34 45

67 9 10

12 2 3

1.0

Re

ü o1

Ac Re

34 45 56

89 13 14

0.101 0.151 0.251 0.401 0.651 1.0 1 1.5 1 2.5

12 2 3 34

45 56

11 12 18 19

8

1 2

23 34 45

56 78 1011

15 16 25 26

Ac Re

Ac Re

v

12 23

34 45 56

89 1011 14 15

2021 3536

Ac Re

12 23 34

45 67 89

11 12 14 15 20 21

31 32 56 57

4.0

23 34 45

67 89 11 12

1718 2021 29 30

4546 81 82

6.5

9 lo 12 13 17 18

24 25 32 33 43 44

68 69 24125

10.0

Niveles de calidad aceptable (inspección estricta)

Niveles de calidad aceptable (inspección normal;

10.0

Ac Re

15.0

Ac Re

1

12 23 34

56 78 9 10

13 14 18 19 24 25

34 35 44 45 62 63

98 99 185

23 34 45

78 11 13 14

19 20 26 27 34 35

48 49 63 64 89 90

25.0

25.0

Ac Re

12 23

34 56 78

11 12 15 16 20 21

29 30 40 41 53 54

76 77 98 99

40.0

Ac Re

12 23 34

56 78 10 11

16 17 22 23 30 31

43 44 60 61 80 81

115 116

65.0

Ac Re

78 10 11 15 16

24 25 33 34 46 47

66 67 93 94 123 124

M

100.0

Ac Re

34 56 89

11 12 15 16 22 23

35 36 48 49 67 68

96 97 135 136

150.0

Ac Re

56 89 12 13

17 18 23 24 33 34

52 69 70 96 97

138 139

250.0

Ac Re

89 12 13 19 20

26 27 36 37 51 52

80 81 110 111 151 152

M-*

400.0

Ac Re

12 13 18 19 29 30

39 40 54 55 78 79

124 125 168 169

650.0

Ac Re

19 20 28 29 44 45

60 61 83 84 121 122

192 193

1000.0

Ac Re

28 29 41 42 65 66

89 90 23 124 78 179

Mi-

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

221

Si se decidió originalmente verificar cada décimo asiento de ingresos en efectivo en el registro de ingresos y si el nivel de calidad de aceptación se fijó en un error por cada 20 partidas de muestra, un error en 10 partidas podrá ser suficiente para que la prueba se cambie a cada quinto asiento de ingresos.

Además, podrá aumentarse el tamaño de la muestra en caso de que se descubran errores de importancia, bien sea en significación o en cantidad. El auditor puede disculpar errores pequeños, insignificantes; no está tan interesado en ellos como en los errores que falsean la presentación imparcial de los estados financieros.

El capítulo siguiente presentará el muestreo, las pruebas y el examen de la evidencia documental original, de los datos *y pólizas* correspondientes de los expedientes originales contables, las cuentas del mayor, los pases de los asientos, las multiplicaciones y las sumas.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. En el examen de las cláusulas de constitución de una sociedad y de sus enmien-

das, ¿qué provisiones de significación debe notar el auditor? 2. Al practicar por primera vez una auditoría de la contabilidad de una sociedad

anónima, ¿por qué está interesado el auditor en el reglamento (estatutos) del cliente? 3. ¿Qué informes espera el auditor transcribir de las minutas de las asambleas

del consejo de directores de una compañía anónima? 4. En la primera auditoría celebrada en la contabilidad de una sociedad de

personas, ¿por qué deben examinarse las cláusulas de la sociedad? 5. Un auditor acostumbra hacer preguntas a los empleados de responsabilidad y

a los funcionarios ajenos al departamento de contabilidad. Expónganse cinco puntos separados acerca de los cuales pueda hacer preguntas un auditor, que no estén fundamentalmente relacionados con el control interno. Expliquese el objeto de las preguntas para cada uno de los puntos. 6. ¿Cuáles son los factores determinantes para decidir la cantidad de examen

detallado que ha de hacerse en cada auditoría? 7. ¿Bajo qué condiciones sería recomendable hacer uso de cada uno de los si-

guientes recursos? a) Muestreo en bloque. b) Muestreo sencillo al azar. c) Muestreo doble al azar. d) Muestreo múltiple o en secuencia. e) Muestreo estratificado al azar. 8. ¿ Es de opinarse que el criterio de una persona competente pueda substituirse

por completo con aplicaciones estadísticas en el campo de la auditoría? Discútanse detalladamente todos los conceptos corrientes del día, referentes a esta cuestión. 9. ¿Cuál es la diferencia básica entre un error de importancia y un error menor? 10. ¿Por qué es necesario definir lo que constituye error antes de examinar los

datos? 11. ¿Cuál es el objeto del muestreo y las pruebas? 12. determinado de una auditoría estuvieran firmemente

niveles de calidad

9. 10.

¿Por qué es necesario definir lo que constituye antes de

datos? 11. ¿Cuál es el objeto del muestreo y las pruebas? 12.
terminado de una auditoría estuvieran fir]

d

1

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Durante la práctica de una auditoría se decide verificar todas las operaciones que aparezcan en la contabilidad durante el mes de diciembre. Suponiendo que todas las transacciones de diciembre estuvieran bien contabilizadas, ¿sería de extenderse el examen a cualquier otro mes en cualquiera de los libros de primera entrada? De una biblioteca pública o universitaria obténganse varias tablas estadísticas

completas de las mencionadas en el Capítulo VII. Examínense .los niveles de aceptación y de inaceptabilidad en cada tabla para un. tamaño determinado

de muestra. ¿Cuál de las tablas sería más apropiada en cualquier sector especi-

icado de una auditoría para cualquier conjunto supuesto y para cualquier

supuesto de muestra de ese conjunto?

contador encanado de practicar una auditoría en los libros de la Anex

ompany y su subsidiaria, la Apex Sales Company, del año terminado en

iciembre 31, 1960, descubre que los saldos de las cuentas entre las compañías

concuerdan. La Apex Company fabrica plumas fuente, que vende a su compañía subsi-

aria al costo más el 20 por ciento. La compañía subsidiaria vende las plumas lente a tiendas al menudeo. A continuación se presenta una copia de parte

las hojas de las cuentas del mayor entre las compañías:

(CUENTA EN EL MAYOR GENERAL DE LA APEX COMPANY

Cuenta con la filial, Apez Sales Company

1Fecha

tic. 26

27

Referencia

Suma anterior 1178,683.00

Importe

RV 17877 RV 17878 RV 17879 RV 17880 RV 17882

Fecha

Referencia

1,950.00¡IDic. 26j LI

1,194.00’ 291 LI 2,183.00 31 Saldo 849.00 1,891.00¡

Suma anterior

186,750.00:1

Importe

123,867.00 3,567.00 31,127.00 28,189.00

186,750.00

(CUENTA EN EL MAYOR GENERAL DE LA APEX COMPANY

Cuenta con la filial, Apeo Sales Company

28

31 31 31

Referencia

Suma anterior LE LE 74 Saldo

Importe Feclha

127,434.001 31,127.00 19,777.001

2,329.0011

u,3io.uv,

Dic.

Referencia

186,985.00

Suma anterior RP 34333-17876 RP 34334-17877 RP 34335-17878 RP 34336-17881 RP 34340-17883

Importe

176,508.00 2,175.00 1,950.00 1,194.00 3,647.00 1,511.00

186,985.00

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

223

LE = Libro de egresos RP = Registro de pólizas, número del informe de recepción y número de

factura de Apex Company MD = Registro de mercancías devueltas y número de la nota de débito

Una revisión de los papeles de trabajo de observación del inventario revela los informes siguientes: *Observaciones hechas en la Apex Company en diciembre 31* 1960:

1. El último embarque antes del inventario físico estaba amparado con la fac-

tura N° 17882, fechada en diciembre 31, 1960. 2. No se recibieron devoluciones de mercancía de la Apex Sales Company du-

rante el mes de diciembre de 1960. 3. El último informe de recepción usado en diciembre de 1960 fue el N° 59742,

fechado en diciembre 30, 1960. *Observaciones* hechas *en la Apex Sales Company en diciembre 31, 1960:*

1. El último embarque antes del inventario físico estaba amparado con la

factura N° 77843, fechada en diciembre 31, 1960. 2. El último embarque de mercancía devuelta a la Apex Company en diciem-

bre, 1960, estaba amparado con la nota de débito N° 74. fechada en diciembre 31, 1960. 3. El último informe de recepción usado en diciembre, 1960, fue el N° 34337:

estaba fechado en diciembre 31, 1960, y amparaba mercancía según factura N° 17879 de Apex. Ha de prepararse: a) Una reconciliación de las cuentas de la compañía b) Los asientos de diario necesarios para cada compañía para:

1. Ajustar las cuentas entre las compañías 2. Ajustar los inventarios que se basan en los

inventarios físicos toma-

dos en diciembre 31, 1960, y valuados al costo por ambas compañías.

(I.A.C.P.T., adaptación)

16. Con la cuenta de Seguros, que aparece en la página 224, prepárese lo siguiente:

a) Una hoja de trabajo en forma columnar, mostrando la distribución apro-

piada de los cargos y abonos en la cuenta, de los gastos de 1959 y 1960. Muéstrense asimismo los seguros pagados por anticipado en diciembre 31, 1959, y en diciembre 31, 1960. b) Los asientos para ajustar las utilidades netas correspondientes a los años

terminados en diciembre 31, 1959, y diciembre 31, 1960. 17. Suburbanite, Inc., se organizó en enero 2, 1959, con un capital totalmente pa-

gado de $400,000, compuesto de 40,000 acciones sin valor a la par, con valor declarado de $10 por acción. El propósito de la compañía es adquirir terrenos sin urbanizar y subdividirlos en lotes para la construcción.

A continuación se resumen las operaciones de la compañía en 1959: 1. La compañía pagó $96,000 al contado por 120 acres de terreno sin urba-

nizar. Se dividió el terreno en lotes de 100 pies de frente por 120 pies de profundidad, resultando 310 lotes. El terreno restante se dedicó a calles,

parques y otros fines de índole general. De acuerdo con su situación, los lotes tenían el siguiente precio de venta:

Precio de venta	*Número* de lotes	*Sección*	*(Por lote)*
Aire	$3,000	80	
Brisas	2,000	100	
Celajes	1,600	130	

2.

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Cuenta de seguros

Fecha

15 1 25 1

31

Explicación

Prima sobre póliza de seguros contra

incendios sobre el edificio; para el período de agosto 1, 1959, a agosto 1, 1961

Prima sobre póliza de seguros contra in-

cendios sobre mercancía; período de agosto 1, 1959, a agosto 1, 1960

Primas sobre fianzas de los empleados;

período de agosto 1, 1959, a agosto 1, 1960

Déficit de R. Dones que ha de reembolsar

la Fidelity Insurance Company

Reembolso por reducción en la tarifa so-

bre -seguro contra incendios sobre el edificio; período de diciembre 1, 1959, a agosto 1, 1961

Saldado con Pérdidas y Ganancias

31

15

Prima sobre seguros de daño a tercero

en los automóviles de los vendedores;

período de febrero 1, 1960, a febrero

1, 1961 Seguro contra incendios en nuevo edi-

ficio durante construcción; período de marzo 31, 1960, a julio 31, 1960 Pago de Fidelity Insurance Company, reembolso de la pérdida de R. Jones, octubre 25, 1959

1 ¡Prima sobre póliza de seguro contra in-

cendios sobre el edificio, agostó 1, 1960,

a agosto 1, 1961, amparando el nuevo

edificio y el vicio

1 Prima sobre póliza de seguro contra in-

cendios solire mercancías. Período de

agosto 1, 1960, a agosto 1, 1961 1 Prima sobre fianzas de empleados; pe-

ríodo de agosto 1, 1960: a agosto 1,

1 1961

15 ¡Desfalco de P. Smith, que ha de reem-

bolsar la Fidelity Insur- anee Company

en 1961 31 Saldo a Pérdidas v Ganancias

Debe

3,000 2,400 1,800 1,000

Haber

8,200

4,500 5,800

1500 2,400 1,800 2,000

18,000

200 8,000

8,200

1,000

Instalación de servicios de agua, luz, drenaje, etc. 56,620
Nivelación del terreno y siembra de árboles 45,000 Pavimentación de las calles
75,500 Costo de la casa modelo, que ha de ponerse a la venta
27,000 Publicidad 14,600 Gastos generales de oficina,
de los cuales el 25 por ciento ha de cargarse a las utilidades de 1959
48,000 Sueldo del gerente de ventas 18,000 Comisiones sobre
ventas 5,272

4. Ventas de lotes en 1959, todos al precio de lista:

Aire 26 lotes Brisas . 32 lotes
Celajes . 12 lotes

Todos los lotes se vendieron con un 25 por ciento de pago al comtado, excepto seis de los lotes en la sección de Aire, se vendieron al contado. Por los saldos pendientes se extendieron documentos sin interés. Estos documentos eran pagaderos en tres plazos iguales, a partir de un año de *la* fecha de venta. 5. La compañía reconocerá las utilidades brutas en la venta de los lotes —una

vez deducidas las comisiones de los vendedores— en la proporción de los cobros anuales.

Se solicitaron los servicios de un contador independiente para preparar los papeles de trabajo en forma reglamentaria para: a) Ventas en 1959 *b)* Costo de los lotes vendidos en 1959 *c)* Costo de los lotes restantes *d)* Un estado de ingresos para 1959 *e)* Un balance general formulado en diciembre 31, 1959 *f)* Un análisis de la cuenta de Caja para el año 1959

EJERCICIOS PRACTICOS

The Hollingsworth Gear Company: Cato Práctico de Auditoria, Documentos originales y su examen. (Véase el tomo II.)

17,000

18,000

CAPITULO VIII

DE DOCUMENTOS ORIGINALES

(Conclusión)

:ION **I: EXAMEN DE DOCUMENTOS FINANCIEROS**

ORIGINALES

litoría de documentos financieros originales. En esta parte de la

-Jonsiderarán los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables

os financieros originales y a los asientos en los libros de primera

se expuso en el Capítulo VII, el tamaño de la muestra depende

Ictividad del control interno, la importancia de los datos, la escru-

deseada en la inspección, los resultados del examen de la muestra

las de muestreo estadístico que se hayan usado. En general, mien-

lor sea la importancia de las operaciones, menor será la muestra

krción con el conjunto. Los tamaños de la muestra sugeridos en

¡tul° presuponen un sistema efectivo de control interno; estos ta-

leridos podrán reducirse si el control interno es excelente y de-

mentarse si el control interno no es satisfactorio o si los errores

exceden de las especificaciones fijadas en el plan de muestreo

justificantes y su examen. Como quedó definido en el Capítu-

justificante es cualquier evidencia documental en apoyo de una

lón. Los diversos tipos de justificantes y los asientos correspondientes

entrada son normalmente los siguientes:

JUSTIFICANTE

Ite del diario

minutas

de las facturas de ventas

de las notas de débito de los de talones de depósitos ban-

listas de remisiones de los

LIBRO PROBABLE DE PRIMERA ENTRADA

Diario general Diario general; libro de caja Diarios de ventas Diarios de devoluciones de venta

Libro de ingresos; estados bancarios

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

227

Cheques bancarios pagados

Cheques de nómina Resumen de nómina

Informes de gastos Justificantes de caja chica Requisiciones de almacén

Libro de egresos; diarios de distribución de gastos Diario de nómina Libros de egresos; relaciones o diarios de distribución de mano ***de*** obra Libros de egresos; diarios de distribución de gastos Libros de egresos; diarios de distribución de gastos Resumen de requisiciones o el equivalente diario de trabajo en proceso

Programa de auditoría para examinar los justificantes. Un programa de auditoría para examinar los documentos justificantes **originales puede** comenzar de la manera siguiente:

10.

11,

Dar cuenta de todos los números de los documentos numerados consecutivamente, como las facturas de ventas, cheques y órdenes *de* **compra.** Examinar el sistema de archivo de cada una de las clases de justificantes. Decidir el muestreo que ha de usarse: la muestra al azar, en bloque, **o** una combinación de ambas, de acuerdo con los datos que han de examinarse, su tipo, calidad, importancia y forma en que están archivados. Sacar la muestra documental de todos los datos correlacionados. Comparar la fecha, nombre y cantidad de cada muestra de justificantes con la fecha, nombre y cantidad correspondientes que aparecen en el asiento en los libros de primera entrada. Verificar la exactitud de las computaciones numéricas en los **justificantes.** Verificar la aprobación del

asiento en la contabilidad, el pago, *la* **recepción** de las mercancías, u otros fines. Examinar la distribución acertada de los justificantes en la elwúficación de departamento o cuenta. Examinar los justificantes *duplicadas* de cualquier tipo, con objeto de determinar que no se hicieron asientos duplicados en la contabilidad. Reconciliar el libro de minutas del consejo de directores con los asientos contables que haya podido ocasionar, de acuerdo con los justificantes. Investigar cada uno de los documentos en la muestra cotejándolo con el asiento contable correspondiente —aislado o en resumen—, haciendo una contraseña *en* ambos.

El programa precedente es aplicable a cualquier tipo de evidencia documental justificante —ventas, facturas, recibos de efectivo, volantes de caja chica, etc.— que se discutirá en las páginas siguientes.

Como se explicó en la página 200, el tamaño de la muestra depende de la efectividad del control interno, de las comprobaciones internas y de la auditoría interna, así como también de la escrupulosidad deseada en la inspección y del plan estadístico del muestreo que se use. El tamaño de la muestra depende también del tipo de negocio y de la importancia relativa de una partida, por ejemplo, una venta individual de un fabricante de aviones y la de una droguería al menudeo en una cadena de tiendas. El tamaño de la muestra no puede fijarse específicamente para su adopción

’ente cualquiera. El nivel de escrupulosidad de la inspección (véa”gina 219) debe fijarse de acuerdo con las necesidades de la au-

ntos importantes en el examen de los justificantes. A continuación tan varios puntos de importancia en el examen técnico de la muesccionada de cualquier tipo de justificante: facturas de ventas, de , cheques pagados y otros.

auditor debe obtener los nombres de todas las personas autorizadas

robar los justificantes de ventas, devoluciones de ventas y bonifi,

ingresos en efectivo, adquisiciones de activo, concesiones y bones y devoluciones de compras, recepción de mercancías, nóminas,

y todos los demás. Luego, armado con las anuestras de los justi-

de cada tipo, el auditor estará dispuesto a comenzar el examen y

’ación —justificación— de los justificantes y todos los comprobantes

dos y a cotejar las partidas con los asientos de primera entrada

ibros, el libro de ingresos, el diario o libro de egresos, el regis-

acturas o justificantes, el libro de nómina, el libro de ventas y demás. .xamen de los justificantes debe realizarse en forma sistemática. tipos de justificantes están numerados en serie, facilitando de esta

a selección de muestras al azar. El auditor debe poder consultar

dad todos los justificantes de un tipo particular, aun cuando no

ine todos. Esta facilidad evita la parcialidad en la selección de

tra al azar. El examen de los justificantes es una fase necesaria

uditoría, pero es un proceso dilatado; por tanto, basándose en la

a

del control, comprobación y auditoría internos, es necesario

muestra representativa y adecuada —bien sea sencilla, doble,

estratificada al azar o en bloque— y al mismo tiempo, la muestra

per excesiva, aumentando de esta forma innecesariamente el costo

itoría.

quier tipo de justificante puede archivarse numérica o cronoló-

le (como en el caso en que se usa frecuentemente archivar los

mgados por meses) ; o pueden archivarse alfabéticamente por, clientes y acreedores. Cualquiera que sea el método usado para el auditor debe colocar su propio signo convencional en los

tes examinados, de manera que el mismo justificante no pueda

Eine o presentarse por segunda vez, posiblemente con una fecha

En caso de que un cliente insista en que los justificantes no han de el auditor debe sacar una lista de los que ha examinado. Una finados y autenticados, el auditor devolverá los justificantes al

le fueron presentados o como él los sacó. recordarse que el que las transacciones estén amparadas con un

te, este solo hecho no es evidencia suficiente para que el auditor

seguridad de que todas las transacciones

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

229

no es auténtica. El sistema de control interno, comprobación y **auditoría** de las operaciones debe investigarse hasta que el auditor quede satisfecho **de** que un justificante amparando la compra de materiales, por ejemplo, constituye en realidad un justificante para la compra de materiales para la negociación y no para un empleado. En otras palabras, el auditor debe asegurarse no solamente de que las transacciones están correctamente contabilizadas, sino también de que las transacciones contabilizadas son realmente transacciones comerciales de la negociación.

En el examen de cualquier justificante en que haya que contar unidades o partidas y fijar precios, el auditor debe asegurarse de que los precios unitarios son justos para la unidad indicada en el justificante; de otra forma, la multiplicación, aun cuando matemáticamente exacta, no lo sería en cuanto al valor total real.

Selección de la muestra. *Unicamente a modo de ilustración,* supóngase que un programa de pruebas requiere el examen de aproximadamente el 25 por ciento de un tipo de

justificante habitual, por ejemplo, facturas de ventas. Normalmente, si el control interno es satisfactorio, un 25 por ciento de examen de las transacciones rutinarias es demasiado elevado; pero debe usarse alguna cifra supuesta, y estos tamaños de muestra no pretenden fijar la norma que ha de usar todo el mundo. Por tanto se decide que:

1. Si ha de usarse una muestra en bloque:

a) Selecciónense los justificantes de tres meses no consecutivos, incluyendo el

último mes del período contable. Los otros dos meses han de seleccionarse al azar entre los once restantes. *b)* Examínense y autentíquense las partidas de la muestra de acuerdo con las

indicaciones que aparecen en los incisos 5 al 11, en la página 227. 2. Si ha de usarse una muestra al azar:

a) Sáquese una muestra al azar del 25 por ciento de los justificantes, basán-

dose en una tabla de números de libre acceso; o bien, si no puede disponerse de una de estas tablas, comiéncese con un número que ocupe un lugar determinado en la secuencia numérica seleccionado al azar (usando una baraja, por ejemplo), y continúese en la misma forma hasta sacar el total de la muestra. *b)* Examínense y autentíquense las partidas de la muestra de acuerdo con las

indicaciones que aparecen en los incisos 5 al 11, en la página 227. 3. Si ha de usarse una muestra combinada en bloque y al azar:

a) Selecciónense los justificantes del último mes del período contable, más una

muestra tomada al azar del 15 por ciento de los justificantes de los once meses restantes. *b)* Examínense y autentíquense las partidas de las muestras siguiendo lo pres-

crito en los incisos 5 al 11, en la página 227.

Si los resultados del examen de la muestra son satisfactorios, dentro

de los límites fijados de aceptación o recusación, podrá aceptarse el conjunto como satisfactorio. Si se rechazan los resultados del examen de la

acuerdo con el plan predeterminado para seleccionar la muestra,

tor saca la que ha de verificarse. *No* se informa al cliente cuál es la

seleccionada y el auditor localiza todos los documentos de un

Irticular de los cuales ha de sacarse la muestra que se ha de exa-

En la verificación de la exactitud del trabajo de oficina en las

rojas de cuenta y valorización de inventario, el plan de examen se establece e la manera descrita a continuación, sobre una base de prueba de con-

unto de la exactitud de las multiplicaciones del 10 por ciento de los

aostos del inventario:

1. Se comprobarán hasta la cifra más cercana a $1.00 tres multipli-

iones seleccionadas al azar (multiplicaciones del número de unidades

r el costo unitario) en cada hoja de 30 renglones con un total por ágina que no llegue a $500. Todos los errores que se descubran han de

orregirse. Si los errores acumulados en dólares ascienden a más del 5 por

iento del total de la hoja sumada por el cliente, el plan de selección de

rueba de las multiplicaciones debe continuarse hasta que tres muestras

Ionsecutivas arrojen menos del 5 por ciento del total de la hoja en errores.

2. Han de comprobarse diez multiplicaciones seleccionadas al azar *en das* las hojas que tengan un total entre $500 y $1,000. Todos los errores

ue se descubran deben corregirse. Si los errores en dólares suman más

el 2 por ciento del total de la hoja según la suma del cliente, debe

loa

ntinuarse el plan de selección para probar las multiplicaciones hasta que tro muestras consecutivas arrojen un total de errores de menos del 3 r ciento del total de la hoja.

3. *Todas* las multiplicaciones en *todas* las hojas han de comprobarse.

i los errores en dólares ascienden a más del 1 por ciento del total de la

oja según la suma del cliente, debe continuarse el plan de comprobación

e las multiplicaciones hasta que cinco muestras consecutivas arrojen erro-

s de menos del 1 por ciento del total de la hoja. 4. El muestreo y pruebas mencionados en los párrafos 1 y 2 han de

Iontinuarse, si es necesario, hasta que se alcance el 10 por ciento de la

uota requerida. Las partidas examinadas en las hojas en que se cuenta y

aloriza el inventario han de compararse con las tarjetas de inventario;

precios de inventario usados en las multiplicaciones han de cotejarse

ion las últimas facturas.

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES.

231

copias duplicadas de las facturas y con los asientos en los diarios **de ventas.** Si se usan talones o boletas de ventas, o máquinas registradoras **que sumen** los totales diarios, como en el caso de las tiendas de departamentos, **podrá** disponerse de estos elementos para examen y cotejo con los libros **de** primera entrada.

Durante el examen de los datos documentales de ventas, deben vigilarse los duplicados de las facturas de ventas. Con objeto de sacar fácilmente una muestra al azar, deben numerarse en secuencia los duplicados de las facturas de ventas y el departamento de facturación debe dar cuenta exacta de todos los justificantes. En todos los duplicados de las facturas de **venta** o documentos relacionados debe aparecer claramente la fecha en que se hizo el embarque, el precio unitario de la mercancía y las multiplicaciones correspondientes y evidencia de la aprobación del crédito. De acuerdo con las pruebas de las sumas y de la exactitud del pase de los asientos, **la** exactitud de la distribución de las ventas entre los departamentos, **productos,** etc., debe también comprobarse.

En relación con las devoluciones de ventas, el cliente debería adoptar un procedimiento exigiendo que las notas duplicadas de crédito estén debidamente aprobadas antes de acreditarlas en la cuenta del cliente. Las notas de crédito deben examinarse de la misma manera que los duplicados de las facturas de venta, aun cuando el efecto sea opuesto.

Al examinar los justificantes de las ventas y de las devoluciones, el auditor debe asegurarse de que;

1. Las ventas efectuadas al final del período no están incluidas entre las

existencias en el inventario. Esto se determina examinando los expedientes de embarque. 2. Las notas de crédito por las devoluciones estén debidamente aprobadas. 3. Las devoluciones de las ventas y las bonificaciones estén debidamente

contabilizadas. 4. Los asientos de ventas estén apoyados en pedidos de los clientes, cintas de

máquina registradora, talones duplicados de ventas o duplicados *de* facturas contabilizadas. 5. Los clientes sean verdaderos, con objeto de evitar robos en el inventario. 6. El importe de todas las ventas se contabilice al recibirlo. 7. La contabilidad de ventas se cierre debidamente al final del período contable. 8. Todos los pedidos recibidos se cumplan; si no lo son, se pierden ingresos. 9. Se carguen los costos de transporte aplicables a los clientes. 10. Las facturas de ventas estén controladas adecuadamente y numeradas en

secuencia.

Si no puede disponerse de un plan estadístico, una muestra al azar de facturas de ventas que no exceda aproximadamente del **10** por ciento del importe en dólares de las ventas será normalmente adecuada para juzgar la calidad de los datos. Si se usa una muestra en bloque, aproximadamente un mes de ventas o cuatro semanas no consecutivas, serán adecuadas si el

sa•

atas de todos los ingresos en efectivo, que todo el efectivo que se ha se ha contabilizado y que todo el efectivo que debía haberse reciba recibido y contabilizado. Los ingresos en efectivo proceden princite de *las* ventas al contado y del cobro en efectivo y en cheques de las por cobrar. En los justificantes de los ingresos en efectivo, el auditor tener las listas diarias de remisión preparadas por la persona que abre spondencia (véase Capítulo IV, ”Auditoría interna. Control interno. ') ; y debe obtener las cintas de máquina registradora y duplicados acturas de ventas del período en que se practica la auditoría, de con su plan de muestreo. ándose en la muestra seleccionada de las listas originales de remicopias de las facturas pagadas y los totales de las cintas de máquina lora, podrán cotejarse los ingresos correspondientes en efectivo con de ingresos. La muestra podrá ser en bloque o al azar. Los mismos

deben cotejarse con los duplicados de los talones bancarios de de-

con el estado del banco; los totales de los talones duplicados de podrán cotejarse con el total de los depósitos en el banco, o con

ide los créditos por pagos en efectivo a las cuentas por cobrar y

os créditos en efectivo a otras cuentas podrán compararse tamb’én

tal de los depósitos bancarios.

documentos correspondientes a ingresos en efectivo podrán divi-

justificantes originales y asientos en los libros de ingresos donde

stificantes originales. Los límites para el examen y autenticación

gresos en efectivo varían de acuerdo con su importancia y el terno que se ejerce sobre ellos. Normalmente, la revisión de un

por ciento de los justificantes de ingresos en efectivo es adecuado

lar la calidad de la totalidad de los ingresos.

fectivo y cheques recibidos deben hacerse constar en una lista y

Le en la forma en que se recibieron. Si los clientes envían ins-

s de remisión con sus cheques, ofrecen evidencia ad cional de

ren efectivo —si las instrucciones de remisión están a la podrán usarse justificantes independientes para probar la exac-

los pases de los asientos cuentas de un mayor auxiliar, Se

vamente el tema de los ingresos en efectivo en el Capítulo X.

Pto. Puede fijarse un plan para el examen de los ingresos en efectivo la manera siguiente: 1. Comprobar las sumas y. la exactitud del pase de los asientos al

ario de ingresos durante diciembre más tres meses no consecutivos selec-

amados al azar.

2. Revisar los justificantes de todos los ingresos en efectivo corresndientes a dos meses, diciembre y otro mes elegido al azar entre uno los tres mencionados en el párrafo 1; supóngase que el mes elegido al

ar es junio. Las sumas y la exactitud del pase de los asientos de junio

n oAn,. . , ,sine

II

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES 233

Nombres de los clientes *Justificantes de los meses de:1-* *comenzando con: **

A Enero y julio E Febrero y agosto

Mano y septiembre O Abril y octubre S Mayo y noviembre

• A, E, J, O y S se sacaron al azar del alfabeto. f Los meses se sacaron al azar entre 10 meses, excepto los últimos, mayo *y* noviembre.

Justificantes *de* las facturas de los acreedores y documentos relacionados. Los objetivos principales del examen y autenticación de las facturas de los acreedores y los justificantes relacionados preparados dentro de la oficina correspondientes a las partidas compradas, consisten en la determinación de que:

1. Las órdenes de compra proceden de una persona autorizada y están apro-

badas y enviadas de acuerdo con los métodos de la compañía. 2. Las facturas son exactas en cuanto al precio unitario, cantidad, multipli-

caciones y totales. 3. Las facturas y los justificantes correspondientes están debidamente apro-

bados para su pago. **4.** Se aprovechan los descuentos ofrecidos. 5. Se distribuyen a las cuentas apropiadas. 6. Se distingue claramente entre las erogaciones capitalizables y los gastos

de operaciones. 7. Todas las partidas y servicios son para uso de la compañía.

Con objeto de identificarlos, debe ponerse una contraseña en los libros de primera entrada en los asientos correspondientes a los justificantes examinados. Deben compararse los cheques con que se han pagado facturas, con éstas y con los justificantes preparados en la oficina, poniendo también una contraseña en el registro de pólizas y en el bro de egresos.

Deben investigarse las notas de débito de los acreedores con objeto de determinar que se ha hecho la distinción debida entre las mercancías devueltas y las bonificaciones por partidas como gastos de transporte y mercancías defectuosas no devueltas. El corte apropiado al final del período contable para separar las notas de débito y para la inclusión o exclusión en el inventario, debe fijarse claramente.

Si no se dispone de un plan estadístico de muestreo, un examen del 2 al 20 por ciento de las facturas podrá determinar la calidad del conjunto.

Justificantes de los egresos en efectivo y documentos relacionados. Podrán haberse examinado y autenticado los egresos en efectivo en relación con el examen de los justificantes o pólizas por pagar y de los cheques pagados. En el examen de los egresos en efectivo cuando se usa un registro

lo

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

:antes de las facturas de los acreedores y documentos relacionados" 33) y "Justificantes de los cheques pagados", que se presenta a telón. no se usa un sistema de registro de pólizas, el libro de egresos en podrá llevar la distribución de los egresos por gastos y activo adquieste caso, el procedimiento seguirá el indicado para el examen de iras de acreedores, paralelamente con el examen de los desembolsos ivo y de los cheques pagados. En el examen y autenticación de los en efectivo cuando no se lleva un sistema de pólizas, el auditor minar las facturas en particular. Este paso es necesario porque las

podrán no estar contabilizadas en un lugar determinado; como

podrá haber un control interno menos estricto sobre los valores

Debe examinarse la distribución de facturas para asegurarse de

cargado las cuentas apropiadas. Si se extiende un cheque para

las de una factura, el total de cualquier cheque en la muestra debe

con el total de las facturas pagadas; este trabajo adicional podrá

ampliar la muestra que se tome de las facturas para corresponder heques.

se puede usar un plan de muestreo estadístico, la revisión de los

tes de los egresos en efectivo debe ser paralela al examen de las fac-

dándola en el caso de las facturas pendientes al comenzar el

lero pagadas dentro del período y para las facturas que no se

do al cerrar el período.

Picantes de los cheques pagados. El método usado para obtener

para el examen de los cheques oazados y su autenticación

paralelo al examen de los justificantes de las facturas y comrelacionados de los valores a pagar y del examen de los

ros correspondientes a los desembolsos en efectivo (pág. 233).

e este procedimiento, se establece una correlación sistemática entre

n de los cheques aprobados y de los valores a pagar liquidados.

acarse una muestra ”sistemática-sin sistema” compuesta de parte,

os cheques pagados, para comprobar los valores a pagar ya revila auditoría, así como también otros cheques fuera de la muestra

tificantes de los valores a pagar. Para lograr una integración me-

lomienda una muestra sistemática. El muestreo sistemático evita el

uplicado o comparativo entre los cheques y los documentos y los es conespondientes de los valores a pagar.

quiera que sea la muestra y el método de prueba, los puntos que

a continuación son aplicables a todos los cheques pagados exami-

Itos puntos se discuten detalladamente en el Capítulo X, xamfflense los cheques pagados que estaban en circulación al comenzar

1 período, y márquense con una contraseña en los papeles de trabajo del

anterior.

ibténeanse todos_

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

235

Era

5.

6.

7.

8.

9.

10.

11.

12.

El nombre de la persona a cuya orden se extiende el cheque debe concordar con el nombre en el registro de cheques y en el registro de pólizas o libro de facturas. El importe del cheque debe concordar con la cantidad anotada en el registro de cheques, el registro de pólizas o libro de facturas y en el estado bancario. Los cheques deben firmarlos las personas autorizadas. Los endosos deben hacerse con cuidado. Hoy en día no se concede mucha atención a los endosos a menos que se extienda un cheque fuera de la nómina a la orden de un empleado. Debe hacerse una lista de los cheques en circulación y su total debe cotejarse con la reconciliación bancaria. Debe hacerse también una lista de los cheques en circulación en razón de que el final del período contable es el momento oportuno para tratar de ocultar los fraudes. Si se sospecha la comisión de un fraude, deben observarse cuidadosamente las fechas que pone el banco en los cheques pagados, con objeto de descubrir una nueva presentación posible de los cheques. Los cheques extendidos ”Al portador” deben investigarse perfectamente.

Podrá decidirse iniciar el examen y autenticación de las partidas compradas y de los egresos en efectivo usando los cheques pagados. En este caso, deben ordenarse en secuencia numérica los cheques pagados correspondientes al año en que se practica la auditoría, para facilitar la obtención de la muestra. Se saca la muestra de los cheques pagados, basándose en una tabla de números de libre acceso.

Los cheques de que está compuesta la muestra pasan entonces a través de los trámites siguientes:

I. Se comparan con la factura o facturas correspondientes y los antecedentes

de los valores a pagar, que se examinan a su vez en cuanto a cantidades, precios, totales, autorizaciones de compra, autorizaciones de las erogaciones, recepción de mercancías y la exactitud de los nombres de los acreedores. 2. Se confrontan con los asientos correspondientes en el registro de pólizas **o**

libro de facturas. 3. Se cotejan con el libro de egresos. **4.** Se examinan para que las fechas, firmas y endosos estén en orden.

A medida que se van investigando los cheques seleccionados se marca cada uno de ellos con la contraseña personal del auditor, lo mismo que cada asiento correspondiente en el registro de cheques.

En todos los exámenes de cheques, si faltan los justificantes o facturas correspondientes, el auditor no puede tener seguridad de que los gastos son realmente del negocio. Los funcionarios muy ocupados firman o autorilan la firma de cheques de manera rutinaria, y posiblemente no tienen conocimiento ni probablemente interés en la finalidad con que se expidió el cheque.

Justificantes de los egresos de caja chica. Los desembolsos de caja

lo son— regidos nor el sistema

po en que se reponga el fondo, mostrar el importe del gasto, en y en letras, estar debidamente aprobados y firmados por la persona [be el dinero y la que lo egresa.'Siempre que sea posible, los justide caja chica deben estar apoyados en la factura correspondiente

o se usan justificantes de caja chica, pero sí un diario de esta 1 procedimiento de examen de los egresos en esta caja seguirá el

rocedimiento que el de los egresos en un diario de caja. Si se

tificantes de caja chica, bien sea que se use o no un diario de caja

procedimiento de examen podrá seguir los lineamientos siguientes: selecciónese una muestra al azar o en bloque de justificantes de caja chica.

>ruébese la exactitud de las multiplicaciones y sumas en los justificantes

le caja chica en la muestra.

)bténganse pruebas de la autorización del gasto, que aparecerá en los

3cibos correspondientes, así como también de la autoridad de la persona

me autoriza y de la legitimidad de su firma.

lorrelaciónese la fecha de cada uno de los justificantes de caja chica en

muestra con la fecha del asiento a) en el diario de caja chica, o

en el cheque de renovación del fondo de la caja chica.

ii se selecciona una muestra en bloque de los justificantes de caja chica,

.súmanse —agrupándolos dentro de cada período de renovación del fon-

-, cotejándolos con el registro de pólizas o el diario de egresos, cual-

luiera de los dos que se use.

laño de la muestra depende de lá importancia, tamaño y acti-

fondo de caja chica en relación con otras partidas de activo y

rac'ones y del control interno ejercido sobre el fondo.

lerosos escritores en el campo de la contabilidad han expresado
ite la opinión de que los fraudes que se cometen son muy peque-
xisten; una publicación reciente afirmó que ”el auditor no espera
errores”. A pesar del optimismo de estas declaraciones, un audi-
¡tratar de averiguar si los empleados no usan el fondo de cala
medio para obtener préstamos temporales. El auditor debe exa-
Idadosamente los egresos de caja chica, pues frecuentemente son
Ide pequeños robos o el medio empleado para efectuar pequeñas
.s financieras sin autorización. Un método que puede emplear el
ira descubrir estas operaciones indeseables es hacer un arqueo
chica en una risita inesperada o revisar el importe de los che-
iovación del fondo y, si su importe es considerablemente inferior
lente a la cantidad del fondo, investigar las causas. Si existe
uso no autorizado del fondo de caja chica, debe ponerse en
no del cliente.
licantes de los expedientes de nómina y datos relacionados. Los
Inales y los documentos periódicamente acumulados de la nómina
la variedad de formas. En el Capítulo XXV se trata detalla-
_tema de. los

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

23:

de la misma índole sobre el personal— debe sacarse, de preferencia al azar, y verificarse su contenido en cuanto se refiere a tarifas de jornales de los obreros, horas trabajadas, jornales brutos, impuestos retenidos, hospitalización, cuotas sindicales y otros detalles; el

resultado será el jornal líquido que recibe el obrero.

La muestra de los elementos de nómina como tarjeta de tiempo podrá obtenerse en bloque o al azar. En caso de que las tarjetas de tiempo no estén numeradas consecutivamente, no podrá usarse una tabla de números de libre acceso a menos que numere las tarjetas el cliente o el auditor. En un caso determinado podrá decidirse —basándose en el tamaño de la muestra y el nivel de inspección deseado— examinar 5 por ciento de las tarjetas de tiempo no numeradas. El auditor decide comenzar con un número sacado al azar entre 1 y 20. Supóngase que se saca el número 8. Entonces. aplicando la base de 5 por ciento —uno en cada 20— el auditor selecciona la tarjeta de tiempo que ocupa el octavo lugar en la línea, luego la 283, 481, etc., hasta completar la muestra. Este plan sería práctico únicamente si la rotación de obreros fuese rápida; de no haber rotación y si las tarjetas de tiempo se archivaran alfabéticamente, saldría siempre la tarjeta del mismo obrero. Si se usa una muestra en bloque, quedarán cubiertos todos los obreros en el examen de la muestra.

Cada una de las partidas en la muestra seleccionada debe autenticarse y cotejarse con otros medios como el diario de nómina y el libro de egresos. Si se usa un diario de nómina, su examen en cuanto se refiere a sumas, pases de asientos y distribuciones seguiría el plan aconsejado para cualquier diario (pág. 240). El examen de los cheques de nómina narrarlos seguirá el procedimiento de examen de cualquier cheque (pág. 234). En cada cheque de nómina deben autenticarse el nombre del obrero o empleado, la fecha y su importe. A causa de la facilidad con que pueden cobrarse los cheques de nómina, es común que sean endosados más de una vez. Los cheques de nómina no son justificantes originales, pero son similares a los recibos de caja o de caja chica; justifican desembolsos basados en los diarios de nómina, registros de jornales y tarjetas de tiempo. Si se usa un fondo rotativo de nómina, el procedimiento de examen y autenticación es precisamente el mismo que el seguido en la caja chica cuando se usan justificantes, tomando el lugar de éstos los cheques de nómina.

Auditoría del diario general. Los asientos en el diario general podrán examinarse en su totalidad o bien elegir y examinar una muestra. Algunos contadores favorecen la práctica de un examen detallado de todos los asientos del diario general; otros consideran suficiente el que los resultados del examen de una muestra sean satisfactorios. El que deba hacerse un examen completo o el examen de una muestra de los asientos en el diario general depende del control interno y de la importancia de las funciones del diario general. Cuando se usa el plan de sacar una muestra, se recomienda que los asientos en el diario general no examinados se lean con objeto de tratar

s de cierre y los correspondientes a las transacciones extraordinarias, dicas y fuera de la costumbre habitual, y en caso de que se desee amen de todos los asientos, el programa de auditoría podrá ser el

Consúltense todos los documentos justificantes que autorizan los asientos en el diario general. Compárense las cifras que aparecen en todos los documentos con los asientos en el diario general. Determínese la igualdad del debe y del haber en cada asiento; y si la disposición del diario general es de columnas múltiples, súmense todas y compruébese la igualdad entre los débitos y los créditos. Compruébese la exactitud del pase de todos los asientos del diario general a las cuentas correspondientes del mayor.

continuación se comenta este programa, aplicable al examen conel diario general. *Consúltense todos los documentos justificantes que autorizan los*

Los asientos en el diario general podrán carecer de comprobantes;

apoyarse en justificantes independientes, disposiciones contenidas

ibros de minutas, correspondencia con agencias de cobranzas, conve-

-actuales, solicitudes de funcionarios de la compañía y otras fuentes.

ando se usan pólizas de diario, podrán servir como diario, o apoyar

'nos en el diario. En el primer caso, podrán hacerse los pases direc-

de las pólizas de diario, o éstas podrán resumirse y pasarse al

cada mes. La práctica contable acertada dicta que todas las pólizas

o o todos los asientos en el diario general de naturaleza extraordi-

tén autorizados y aprobados por escrito. Cada asiento debe ir acom-

de explicaciones completas. *Compárense las cifras que aparecen en todos los documentos.* El

debe obtener todos los documentos —autorizaciones derivadas de

del consejo de directores, autorizaciones informales por escrito,

la correspondencia con las agencias de cobranzas, convenios con-

.

es, etc.—, y cotejar las partidas y cifras con los asientos en el

eneral o en el diario de pólizas, con objeto de asegurarse que todos

.tos están de acuerdo con las autorizaciones y aprobaciones funles correspondientes. Basándose en las autorizaciones, un contador

podrá descubrir irregularidades leyendo atentamente los asientos en

. Frecuentemente aparecen errores de principio en el diario general justificantes del diario.

1o

edida que se examina cada uno de los documentos básicos y su o contable se coteja con el diario general o con las pólizas de 1 auditor debe colocar su contraseña en el documento, para que usarse nuevamente. Debe colocarse también una contraseña en correspond'ente en el diario.

'Determínese la igualdad entre el debe y el haber.

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

239

asientos compuestos, cada uno de ellos debe totalizarse para comprobar la igualdad. En los asientos sencillos que van acompañados de varias partidas detalladas que forman parte de ese mismo asiento, debe totalizarse el detalle de las diversas partidas. Podrá descubrirse una situación como la que se describe a continuación:

Intereses Acumulados por Cobrar 1,000

Ingresos de Intereses 1,000 Intereses acumulados sobre los bonos siguientes:

Tesorería de los E.U.A. ... $ 250 Ferrocarriles 100 Amoid Corporation 400 Velva Company 350

$1,00(5

Si se rectifica la suma, el resultado será un total de $4100. El error podrá ser involuntario o no.

El auditor debe vigilar e investigar todos los asientos en el diario general o en las pólizas de diario que reducen los saldos en las cuentas de activo.

EJEMPLO. Se recibe un cheque de un cliente por el saldo total de su cuenta. El tenedor de libros deposita el cheque en el banco, pero substrae en efectivo del depósito

bancario una cantidad igual al importe del cheque del cliente; luego prepara un asiento en el diario general cargando a la cuenta de Devoluciones de Ventas la cantidad robada. Un examen del asiento y de la autoridad con que se hizo debe revelar el fraude.

4. *Compruébese la exactitud del pase de todos los asientos del diario general.* Debe obtenerse prueba de la exactitud del pase de todos los asientos del diario general —o de las pólizas de diario—, con objeto de ayudar a determinar la exactitud de los saldos de las cuentas del mayor general.

Examen de la muestra. Si en el diario general hay asientos repetidos, puede numerarlos en secuencia el auditor; y si el cliente usa pólizas de diario, han sido numeradas o pueden serlo. De acuerdo con la efectividad del control interno y el tamaño del conjunto y basándose en un plan de muestreo como el descrito en el Military Standard 105A (Capítulo VII, pág. 220), puede sacarse una muestra al azar y examinarse juntamente con la evidencia fundamental correspondiente. Para el diario general o las pólizas de diario, se recomienda el nivel más estricto de inspección. Luego —limitados a la muestra— deben seguirse los cuatro pasos descritos en los párrafos precedentes.

Si los resultados del examen de la muestra al azar son satisfactorios, la totalidad de los asientos en el diario general o las pólizas de diario

calidad satisfactoria. Si los resultados del exa-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Si no se dispone de planes preparados de muestreo, cada asiento de diario que ocupe un lugar determinado en el orden numérico leccionarse, siguiendo el procedimiento de la muestra tomada al

itoria de cualquier diario especial. El programa de auditoría sucontinuación puede aplicarse al examen de *cualquier* diario o primera entrada especializado. Los objetivos del examen de cualario especial —ventas, ingresos en efectivo, registro de pólizas, facturas, egresos en efectivo, nómina, etc.—, son: 1) confirmar ud imatemática de la igualdad entre los débitos y los créditos, la ón apropiada de los asientos, la exactitud de las sumas verticales les y la inclusión acertada de todas las partidas, y 2) confirmar de la transferencia de los datos originales —en detalle o en al Bario de primera entrada. Si los documentos originales ya minado 'nado y autenticado (con justificantes) sobre una base de exor-

a muestra al o en bloque y se llegó a una conclusión acerca dad, únicamente resta por alcanzar el primer objetivo de probar ud matemática.

examen de los asientos en cualquier libro especializado de primera

puede escogerse la muestra al azar o en bloque, o bien podrá

arcialmente al azar y parcialmente en bloque..

rograma de auditorio, para el examen de cualquier diario espe-

en sí mismo, suponiendo que los datos documentales originales

muestreados y probados y cotejados con ese diario especializado,

ir los lineamientos generales indicados en los párrafos que apa-

ntinuación. Si ha de usarse una muestra en bloque de cualquier

primera entrada especializado, y si se considera que el bloque

uesto de los asientos del diario especial de un mes, y si el examen

de control interno, comprobación y auditoría interna de los

os originales se han hallado satisfactorios, normalmente se segui-

ámites siguientes:

le probará la exactitud de las sumas de un número seleccionado, supón-

tres meses discontinuos del año, incluyendo el último; varíese el otro mes

la año, seleccionándolo al azar. Los dos o tres meses que han de elegirse

la decisión de adoptar una muestra que oscile entre el 15 y 25 por

conjunto, de acuerdo con la efectividad del control interno.

probará la exactitud de las sumas transversales en los meses en que

'probado las sumas verticales, con objeto de integrar los datos en el

:ionado. Algunos contadores suman únicamente las columnas *clave* —por

débitos de la cuenta de caja en el diario de ingresos, la de créditos

tro de pólizas— y luego suman lateralmente los totales.

le probará la exactitud de los pases de asientos en los mismos meses en

hecho la prueba de las sumas verticales y laterales, con objeto de coro-

verificación del pase de datos originales o libros de primera entrada

raso de que

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

241

diario especializado de primera entrada, deben seguirse los tres pasos precedentes, autenticando y cotejando además los documentos originales con el diario especializado, según se indica en el párrafo 1 ó 2, que aparecen a continuación.

1. *Muestra en bloque.* Si se selecciona una muestra en bloque de documentos originales, se autenticarán los datos documentales originales y se cotejarán con los libros de primera entrada durante el número seleccionado de meses discontinuos del período, incluyendo el último; deben variarse cada año los meses seleccionados, seleccionándolos al azar.

2. *Muestra al azar.* Si se selecciona al 'azar una muestra de documentos originales de acuerdo con el tamaño del conjunto y el nivel deseado de escrupulosidad de inspección de

acuerdo con el plan de muestreo adoptado, deben autenticarse y cotejarse las partidas en la muestra con los libros de primera entrada.

Tanto en el caso de una muestra al azar como en bloque, acéptese o recúsese el conjunto de acuerdo con los niveles de aceptabilidad o recusabilidad adoptados en el plan; o continúese el muestreo, autenticando y comprobandó insta que se alcance una decisión.

3. *Muestra al azar y en bloque combinada.* El auditor podrá tener deseos de examinar un bloque (digamos de una semana o de un mes) de documentos originales, más una muestra al azar seleccionada entre las transacciones del resto del período. El total de partidas en el bloque, más las partidas en la muestra al alar, formarán el tamaño de muestra requerido de un conjunto de acuerdo con el plan aprobado de muestreo, su escrupulosidad de inspección y sus niveles de aceptación o recusación.

El auditor podrá desear comenzar con el diario de primeras entradas y cotejar los asientos en él con los documentos originales comprobantes. En este caso, con objeto de seleccionar una muestra al azar, deberá numerarse cada página del diario y cada renglón de cada página. Si los renglones no están numerados por anticipado por el impresor que hizo el libro, podrá seguirse el procedimiento de selección usando los números de libre acceso como se explica en la página 205. Luego, basándose en una tabla de números de libre acceso, se sacará una muestra al azar de números de renglón por página y los asientos se cotejarán con los documentos originales comprobantes. De acuerdo con los límites establecidos en el plan de muestreo, el conjunto se aceptará o recusará, o se continuará el muestreo hasta alcanzar una conclusión.

Sumas y asientos de los diarios especiales. Si se usa una muestra en bloque de documentos originales, la extensión de la prueba de exactitud de las sumas de los diarios de primera entrada y de los pases de los diarios debe corresponder aproximadamente con el examen de la muestra y la revisión de los documentos originales de los diarios de primera entrada correspondientes.

Si la prueba de exactitud de las sumas y asientos se basa en el procedimiento de bloque, y los datos documentales originales se seleccionan al azar —en forma sencilla o estratificada— la -prueba *de* revisión de

.

irá sobre una base ”sigtemátirn

ivo, por ejemplo, podrá caer dentro de los tres atieses, y otra **parte aer** fuera de los mismos tres meses. Debe estudiarse el ejemplo **que ata** a continuación de un plan de muestreo.

~Lo. Cada página de un diario de ventas tiene 40 renglones; se usaron [tirante el año 54 páginas. Sobre una base de 2,160 asientos, el plan de muestreo exigía el examen de 40 partidas. Si los resultados del examen 'e las 40 partidas no son concluyentes, han de seleccionarse otras 40 partias, y así sucesivamente, hasta poder alcanzar una decisión. Asimismo, el lan comprendía la prueba de la exactitud de las sumas y de los asientos el diario de ventas correspondientes a dos meses elegidos al atar.

rl *diario de ventas para Autenticación alterna -1-*	*todas las páginas terminadas en:*	*Autenticar partidas*
Cifra:* 2	1 hasta el 10	10 elegidos al atar
4	11 hasta el 20	10 elegidos al atar
7	21 hasta el 30	10 elegidos al azar
9	31 hasta el 40	10 elegidos al azar

Las cifras cligitas se sacaron al azar entre el 1 y el 10. t Depende de la facilidad y costo de la selección.

men del mayor general. El programa para las fases matemáticas len del mayor general puede prepararse de la manera siguiente:

vese y pruébese la exactitud matemática del balance de comprobación del general al principio y al fin del período. ase la exactitud de los pases de los asientos al mayor general de los libros mera entrada: acuerdo con el método seguido en el examen y autenticación de los ros o diarios de primera entrada explicado en las páginas precedentes. liante el número de meses discontinuos —incluyendo el último mes del riodo— seleccionados para probar la exactitud de las sumas y de los ses de los asientos de los libros de primera entrada. ese la exactitud de las sumas y de los *saldos de todas las cuentas no adas.* so de que haya mayores particulares además del mayor general, el programa lente debe adoptarse, pero la prueba de la exactitud del pase de los asientos acense de acuerdo con, supongamos, un nivel de rigidez de inspección III, II (véase pág. 219).

ntinuación se presenta una discusión del programa de auditoría fases exclusivamente mecánicas del examen del mayor general. un balance de comprobación al principio y al fin del período 't.," las comparaciones. Si no es la primera vez que se practica ría, el auditor tiene un balance de comprobación del período antedebe comparar con los saldos de las cuentas del mayor del cliente, minar que se operaron los asientos de ajuste del período prece-

poder preparar de esta forma estados comparativos de manera

Si la auditoría se ’practica ron

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

243

diario del contador anterior no se asentaron en el mayor, o bien **que se** asentaron en el período que ahora se examina; en este **último caso, los** ajustes aplicables al período precedente deben sacarse del **período corriente.**

Antes de preparar un balance de comprobación, el **auditor debe asegurarse** de que se han pasado todos los asientos del período corriente. Esta precaución ahorra tiempo y evita el mal efecto de una posible alteración después de que el mayor ha sido devuelto al cliente. A fin de eliminar la posibilidad de que queden pases adicionales sin descubrir después de que se haya preparado el balance de comprobación y se haya devuelto el **mayor** al cliente, el contador debe colocar su contraseña personal frente a la última partida en el lugar en que terminó su inspección de los pases **de** asientos de todos los libros de primera entrada. En el caso posible de que haya nuevos pases, no podrán modificar los estados financieros y **además** podrán obedecer a varios tipos de intentos de manipul ción.

EMPLO. Un tenedor de libros llevaba el mayor general de la Blank Company, exceptuando la cuenta de Caja, que llevaba personalmente el presidente. El tenedor de libros sacaba el balance de comprobación y notificaba al presidente el importe de la diferencia entre el total del debe y el haber en el balance de comprobación; teóricamente esta diferencia debería haber sido igual al saldo en la cuenta de Caja. El presidente, único iebpunsable del manejo de la Caja, daba instrucciones al tenedor de libros para que cargara a la cuenta de Gastos de Viaje una cantidad determinada; el presidente acreditaba a su cuenta de Caja el mismo importe, que ya se habla robado. Un análisis de la cuenta de Gastos de Viaje probó que no había justificante autorizado alguno para un 40 por ciento de los gastos de viaje. Aparecía un asiento después de la contraseña indicando el último pase del diario de egresos, y precisamente ese asiento ayudó a descubrir el fraude.

Al probar la exactitud de los pases al mayor general, debe tratarse de inspeccionar todos los libros de primera entrada al mismo tiempo. Cuando se complete la prueba de la exactitud del pase de asientos (págs. 240-241) de cada libro de primera entrada, no hay objeción alguna para devolver el libro al personal del cliente.

En la prueba de la exactitud del pase de los asientos es preciso tener gran dedicación, pues el trabajo es monótono. Un pase que no se descubra puede ser precisamente el que oculte una transacción no autorizada, por ejemplo, un robo en el inventario con un asiento de crédito que no se **ha** descubierto en la cuenta de Inventario.

En la prueba de la exactitud de las sumas de las cuentas del mayor general, a continuación de la prueba de la exactitud del pase de los asientos, podrán conservarse hasta terminar la auditoria las cintas **de la máquina** sumadora que se saquen de cada cuenta sumada.

Si ha de analizarse una cuenta, su saldo final deberá aparecer en el

análisis. Esta cifra se compara después con el importe de esta cuenta que aparece en el balance de comprobación; por tanto, no es necesario sumar

s cuentas que han de analizarse. De acuerdo con esta indicación y

de muestreo de las sumas, el contador sabrá cuáles cuentas debe

xlrá llevarse un mayor particular privado con objeto de no divulrotules confidenciales entre los empleados. Estos informes **confidenion** generalmente acerca de los sueldos y gratificaciones de los funas ejecutivos, dividendos en sociedades cerradas, transacciones' de bursátiles para inversión, inventarios algunas veces, y las utilidades das liquidas finales. **Al** examinar un mayor privado, es importante disponga de documentación suficiente para justificar *todos* los a:sienasionalmente, cuando se lleva un mayor privado, es difícil obtener a causa del deseo de no divulgar informes de parte de la persona va el mayor. Generalmente, cuando hay un mayor privado, hay una de cheques privada. **amen en les libros de primera entrada de operaciones posteriores** a **a del balance general.** Es perfectamente posible que pueda haber iones después de la fecha del balance general y antes de cerrar la **ía,** que afecten los estados financieros. Como resultado de esta posiel auditor debe examinar ciertas transacciones que tienen lugar en rvalo. **A** continuación presentamos algunos ejemplos como introducproblema.

IEMPLOS. I) Las operaciones en efectivo subsecuentes a la fecha del balance general deben examinarse, preparando otra reconciliación bancaria para descubrir irregularidades cau atlas por cheques depositados en el último día del período y devueltos más tarde marcados "Sin fondos." Un cheque puede haber sido falso y haberse depositado para cubrir temporalmente un déficit en efectivo. 2) Los asientos de ventas podrán ser excesivos al comenzar el nuevo período indicando que fueron retenidas las ventas del último mes

del período pasado. 3) Deben examinarse los libros de minutas para ave-

Aguar si los acuerdos tomados por el consejo de directores en el nuevo período afectan los estados financieros correspondientes al período que se

revisa. 4) Podrán aparecer al comenzar el nuevo período cargos considerables a cuentas incobrables o a la cuenta de Bonificaciones de Ventas, que

debieran haberse aplicado al período que se examina. 5) Un incendio u

otro accidente puede haber tenido lugar, con el serio efecto consiguiente

sobre las utilidades o el capital activo. Una situación de esta naturaleza

debe mencionarse en el informe de auditoría o en las notas de pie de página de los estados financieros.

Iba apropiada del cierre. Al examinar los libros de primera **en-**

I auditor debe estar seguro de 1) que todos los asientos del período

examina están contabilizados y 2) que los asientos correspondientes

Ido siguiente no están contabilizados en el período que se examina.

to, los puntos apropiados para terminar —o cortar— la contabide los asientos en cada libro de primera entrada re presentan a

ación.

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

245

ciones que resulten en asientos contables cerca del final del período, **para** determinar si estos asientos se han hecho de acuerdo con las autorizaciones; asimismo debe examinar los asientos del diario general de principios **del** período siguiente para determinar si son realmente aplicables a ese período.

Libros de ingresos. El corte en los libros de ingresos debe hacerse al dar entrada al último ingreso en efectivo en el último día del período. **El** auditor debe cotejar los asientos por entradas en efectivo de los últimos días del período que se examina y de los primeros del siguiente período, para determinar si el corte se hizo en fecha apropiada. Los asientos en el debe de Caja deben cotejarse con el estado bancario para determinar si el efectivo depositado a principios del nuevo período fue efectivo recibido en el período que se revisa o en el subsecuente. Las listas de remisión deben cotejarse con los asientos que acusan ingresos en efectivo, especialmente en cuanto a fechas, para averiguar si los asientos y los depósitos del período que se revisa no fueron retenidos para asentarlos en el período siguiente.

Libros de egresos. El corte de egresos debe situarse en el punto en que se expide el último cheque y *se envía* por correo en el período **que se** revisa. El auditor debe tener cuidado de que los cheques no se expidieron, asentaron y retuvieron, no enviándolos al final del período, con **objeto de** reducir los valores a pagar con cantidades de vencimiento posterior a principios del período siguiente.

Asientos en el registro de pólizas. El punto de corte para **todas las** adquisiciones debe fijarse al terminar el último día del período, basándose en los libros de recepción, las facturas y sus fechas, las traslaciones de dominio y el inventario en tránsito.

Libros de ventas y de devoluciones. El punto de corte para las ventas debe fijarse al final del último día del período que se examina. Normalmente se realiza una venta cuando se embarca una mercancía o se prestan servicios. Por tanto, durante varios días antes de cerrar el período que se revisa, y varios días en el período siguiente, deben cotejarse las fechas en las facturas con los registros de embarque, los conocimientos de embarque *y* los créditos en las cuentas de inventario.

Análisis de una cuenta. Como se ilustró en el Capítulo VI, el auditor analiza ciertas cuentas y coteja los asientos que aparecen en ellas con los libros de primera entrada. El objeto de analizar una cuenta es comprobar la exactitud y propiedad de los asientos que aparecen en ella durante el año en que se practica la auditoría y determinar la exactitud del saldo de la cuenta para presentarlo en los estados financieros.

En un análisis cronológico de una cuenta, los detalles de los cargos, abonos y explicaciones se transcriben del mayor a los papeles de trabajo con todas las explicaciones necesarias; y los asientos en la cuenta se cotejan con los datos documentales originales y con los libros de primera entrnda

que aparece en las cuentas del cliente. Entonces, el auditor ajusta el en el mayor de acuerdo con los datos que aparecen en su hoja de o, para que estén de acuerdo con la situación exacta, enumerando los errores en el espacio apropiado en la relación y preparando los de ajuste, un asiento por el total de errores del mismo tipo. luando se dan al cliente las correcciones de las cuentas —en caso e el cliente haya cerrado su contabilidad— las correcciones se harán

Modelo 24

METAL CORPORATION Análisis de Gastos de Publicidad (Cuenta N9 347)

Diciembre 31, 1959

ación

1959

31

ro 28

31

30

b 31

30 31

lo Si

30

bre 31

30

31

Males

s: 1959

8

15

0

Va

Muestras

$1,100

850 100

200 440

$2,690

Exhibiciones

loo

300

100 400 400

100

Correo directo

Prensa

$ 600

300 200 200 400

200

300 300

1,000

800 1,300 900 1,000 500 800 700 1,200 1.200

500 1,700

1,500

$1,400

$2,690

$1,400

$2,690

$1,400

$2,500

$13,100

$ 200

200

$2,300

;$13,100

500

Televisión

Revistas

400

400 200 200

600 300 300

600

900 500

$4,400

$ 150

150

$ 500 600/ 400 400

400/ 100

600

I$4,250

$2,300 $12,600V$4,250

2,000 $3,000 $27,090
$ 150
200 $ 240 240
$ 240 $ 590
$2,760 $26,500
500 $2,760'v $26,000
Total

2,000 3,500 2,200 1,800 2,150 2,100 1,900 1,400 1,200 2,400

($500 error: 4,440 AAD 24)

AAD 24 (36)

Gastos Generales de Oficina .....

Gastos de Publicidad ..... Gastos de teléfono de noviembre,

1959, cargados por error a Publi-

500

500

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

247

necesariamente *después* del final del período contable. Esta situación podría significar que en una auditoría subsiguiente, los saldos de las cuentas del mayor del cliente no concuerden con las cifras ajustadas del auditor, y que las cuentas y el informe de auditoría del año precedente deban reconciliarse. Esto se logra tomando las cifras del cliente que aparecen en el análisis del auditor y asentando sus propios ajustes, reconciliando de esta forma el saldo de entrada del segundo año con el saldo ajustado al terminar el primer año. Si el cliente no ha cerrado su contabilidad —y ésta es la situación habitualmente— y ha asentado los ajustes del auditor antes de cerrar, los saldos en libros automáticamente concordarán con los del auditor; esto se comprueba formulando un balance de

comprobación al principiar el período corriente de auditoría y comparándolo con los papeles de trabajo completos de auditoría del período anterior.

La Auditoría Modelo presenta análisis de cuentas además del análisis que aparece en el Modelo 24 y en el Modelo 16.

SECCION II: DOCUMENTOS PREPARADOS ELECTRONICAMENTE Y SU EXAMEN

Clasificación y preparación de datos. La automatización, clasificación y preparación automática de datos, clasificación y preparación integral de datos y clasificación y preparación electrónica de datos, son locuciones que pertenecen a la terminología representante de procesos de creciente prominencia en la contabilidad y en la auditoría. La integración es un proceso en que los informes se fijan, se ponen en movimiento y caminan de una operación a otra. La clasificación y preparación integral de datos es la transcripción o copia automática de un documento comercial a otro o a varios documentos, frecuentemente reproduciéndolo simultáneamente cuando se prepara el documento original. En la clasificación y preparación integral de datos, la intervención humana queda reducida al mínimo, y el trabajo de repetición se reduce en la producción de informes.

Antes de comentar los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables a los datos y expedientes contables preparados electrónicamente, es oportuno explicar brevemente el equipo electrónico y otro equipo automático de clasificación y preparación de datos, para que el lector pueda comprender las funciones, operaciones y rendimiento contables resultantes al usar este tipo de equipo. El equipo electrónico de clasificación y preparación de datos, actualmente, podrá hacer uso de tarjetas y cintas perforadas, además de los nuevos tipos de cintas y papeles magnéticos, que sirven como unidades de almacenamiento para los datos transferidos o transmitidos.

Equipo para clasificación y preparación de datos. El equipo electrónico de clasificación y preparación de datos puede separar, clasificar, cotejar. registrar, comparar y probar, además de ejecutar varios tra-

El equipo electrónico de clasificación y preparación de datos sigue operaciones manuales más estrechamente que un sistema de tarjetas Fondas. Si el mecanismo de comprobación de una computadora electica indica la existencia de un error, se regresará a la última prueba :la; resolverá el error en segundos, o dejará de caminar. El equipo electrónico de clasificación y preparación de datos está puesto de cinco elementos: equipo de alimentación, dispositivos de acenamiento, unidades de cálculos aritméticos, unidades de control y po de producción. El equipo de alimentación, como su nombre lo :a, proporciona datos a las unidades. Los dispositivos de almacenaito retienen números, símbolos y caracteres alfabéticos para clasificarlos. unidades de cálculos aritméticos suman, restan, multiplican, dividen y paran. Las unidades de control dirigen el sistema de operaciones. Las ades de producción clasifican los datos en el equipo en cintas o papeaagnéticos, tarjetas perforadas o material impreso legible. En el pasarlo, las máquinas de contabilidad y la contabilidad en máas que operaban con tarjetas perforadas han representado fases en la tejón de la clasificación y preparación integral de datos con proceditos mecánicos, que no han afectado las tradiciones de la auditoría, ealidad, las máquinas de contabilidad y las tarjetas perforadas, en la /ría de los casos, han producido un resultado final en elementos de bilidad legibles y fáciles de examinar en la auditoría. En un sistema electrónico la máquina que maneja los primeros infortrabaja en una secuencia de operaciones similar a la manual. Los **TOS,** letras y símbolos se *escriben* o ponen en clave como puntos magra en una cinta o cilindro mecánico. La *escritura* está a cargo de una !nte eléctrica que pasa a través de una bobina contra la que se mueve ita o cilindro; un residuo de magnetismo queda en la cinta. Luego, lo la cinta magnética se traslada a una bobina que *lee,* los puntos éticos inducen el movimiento de la corriente eléctrica, que se ampliactuando sobre varios circuitos que clasifican y reproducen. considerando el lugar específico de un papel de trabajo preparado a , la máquina de clasificación y preparación electrónica de datos usa designados en la unidad de almacenamiento. Habitualmente, el designado se conoce como la *dirección.* De una *dirección,* podrá se un número, colocarlo en un registro (la unidad aritmética para restar, multiplicar y dividir de la máquina), sumarlo a otro número ^a dirección específica, y colocar el total en una tercera dirección. áquina puede borrar datos, acumular totales y liquidar registros :lamente igual que una máquina calculadora de escritorio o una na de contabilidad de registros múltiples— pero a supervelocidad. 1 equipo electrónico de clasificación y preparación de datos puede

rar *rine* números nara determinar cuál es el mayor v armar hierro

.

Los sistemas electrónicos difieren de los *de* tarjetas perforadas en dos formas:

1. Los sistemas electrónicos tienen una unidad memorizadora de rápido acceso, que es la

unidad de almacenamiento de datos.

2. Los sistemas electrónicos son capaces de hacer decisiones, comparar números y moverse de una operación programada a otra. En los sistemas de tarjetas perforadas, los informes necesarios para los cálculos deben enviarse a la unidad aritmética en una tarjeta o en un grupo de tarjetas consecutivamente relacionadas. Esta limitación de los sistemas de tarjetas perforadas se evita parcialmente con un trabajo preliminar para poner en clave, *de* separación, perforación en grupo y comparación, que reqideren la intervención humana en los cálculos matemáticos.

Las máquinas grandes electrónicas de elaboración de datos usan cinta magnética para la recepción de datos y para la exposición de resultados; una unidad interna de almacenaje de datos e instrucciones; una unidad calculadora que suma, resta, multiplica y divide; y una unidad *lógica* que sirve para interpretar las instrucciones que se dan a la máquina, o para controlar y programar las operaciones de las otras unidades agregadas a la calculadora.

En un sistema electrónico, las tarjetas del mayor podrán estar recubiertas en una de sus caras con un material magnético. La máquina imprime cifras legibles y saldos de cuenta en un lado, y registros magnéticos en el otro. La máquina podrá entonces sacar un saldo viejo *leyendo* electrónicamente la parte que tiene la capa magnética, eliminando de esta manera la búsqueda y trabajo manual. Puede prepararse un balance de comprobación alimentando las tarjetas a través de un lector magnético. Si no es necesario tener tarjetas de mayor legibles a simple vista, sencillamente se lleva el mayor en forma magnética. En este caso, los saldos precedentes no aparecerán en forma impresa, pero podrá obtenerse prueba de la exactitud reproduciendo una ”tarjeta de mayor” completa a través de la unidad impresora.

Con objeto de evitar la pérdida de expedientes, las computadoras podrán preparar cintas magnéticas en duplicado; o bien podrán conservarse las cintas, tarjetas, documentos, etc., de manera que cualquier dato que se pierda en la computadora pueda reproducirse.

En la elaboración moderna integral no electrónica de datos, las palabras, cifras y símbolos en clave se conservan en tarjetas o cintas de papel perforadas, para elaborarlos usando máquinas eléctricas de escribir, teletipos, separadoras, calculadoras y tabuladoras. En la elaboración electrónica, las palabras, cifras y símbolos en clave se conservan en cintas magnéticas, tambores, bobinas y papel magnético. Gran parte del equipo electrónico

para preparar o elaborar datos se construye para recibir directamente numerosas formas de expresión mecánica, como cinta de papel, cinta magnética y tarjetas de 80 y 90 columnas, y exponer los resultados en cintas,

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Trabaja a una velocidad fabulosa, permitiendo de esta forma que la getenga informes al día de las actividades. Pueden servirse rápidamente los

is, preparando inmediatamente las facturas, los abonos a los inventarios, hacien-

asientos correspondientes en las cuentas por cobrar y analizando las ventas.

p. Es *exacto,* pues el factor humano de error no está presente en la secuencia

operaciones y contabilización, una vez que se han preparado las instrucciones

5. . La gerencia dispone de *mejores elementos de dirección,* pues los expedientes,

y análisis que orientan los actos y decisiones para aumentar las utilidades actualidad, no son hechos históricos divulgados demasiado tarde. . Reduce los costos de copiar, pues los datos se clasifican y elaboran en un ormal contable. Naturalmente, en cualquier instalación deben calcularse, ndolos a los costos corrientes, los costos de expiración del equipo más su nimiento. Se están diseñando nuevos modelos de equipo electrónico para claión y elaboración de datos para uso de pequeñas empresas, así como tamle grandes compañías. En general, mientras mayor sea la actividad que se la del equipo electrónico de clasificación y elaboración de datos en cualquier ción, más económico será el costo de su operación. Las computadoras elecu son económicas, generalmente, cuando los mismos datos básicos atraviesan ríes procesos, como en el caso del pedido mencionado en el párrafo 1, arriba.

>osiblemente el campo más amplio para el equipo para preparar y car datos sea para formular bases de orientación futura, no para Ir hechos pasados. Usando su capacidad de programación, podrán darse presupuestos, proporcionar mayor efectividad a los controles oducción, preparar con mayor exactitud los pronósticos de venta, y :tar y fijar las necesidades en el inventario y de mano de obra. El tdrón volante" podrá aterrizar. La computadora electrónica tiene posibilidades de aplicación a los negocios que las máquinas conoLas computadoras electrónicas especiales tienen simplemente una as de las ventajas y capacidades que se hallan en una computadora tn escala. Las computadoras especiales pueden usarse únicamente para res para que fueron construidas. En una computadora instalada remente se calcularon, prepararon y comprobaron totalmente 55,000 ndos y cheques; este trabajo equivale a escribir y leer *Lo que el viento* 6, en cuatro minutos. Otro modelo de un fabricante diferente es capaz cer 100,000 multiplicaciones por segundo; en dos minutos, puede read trabajo de toda una vida de un hombre que use una calculadora d de escritorio. Jebe recordarse que el equipo para clasificar *y* preparar datos no un rendimiento mejor que la calidad del material preparado en la tmación e insertado en la máquina. togramación. Para resolver cualquier problema, debe programarse rción, esto es, debe prepararte el camino por adelantado. Aplicado ema electrónico o a cualquier otro de preparación o elaboración de la programación es la preparación de un proceso que ha de usar

que ha de resolver el problema.

nrnonarnarinn

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

251

Aun cuando las computadoras electrónicas trabajan a una velocidad extraordinaria, su mayor utilidad radica en su capacidad programada para recibir numerosos tipos de informes, ordenados alfabética o numéricamente, y separarlos, ordenarlos nuevamente, realizar con ellos operaciones matemáticas, compararlos, almacenarlos, probarlos, buscarlos nuevamente y exponerlos por escrito como se ha solicitado por anticipado.

Cualquier unidad de almacenaje debe tener capacidad para veintiséis letras del alfabeto y diez dígitos. Por tanto, las unidades de almacenaje deben ser capaces de ”hablar” un lenguaje común cuando los datos se transfieren o transcriben de una unidad a otra, como en el caso de la transferencia de una calculadora a una impresora. El lenguaje común consiste en un método para enviar y recibir informes entre dos o más piezas separadas de equipo, permitiéndoles *hablar* directamente entre sí. Los medios usados en la expresión de un lenguaje común son cintas de papel, tarjetas perforadas, cinta magnética o impulsos eléctricos. Una vez que los datos que llegan se traducen al lenguaje en clave, podrá comprobarse ni paso entre las diferentes unidades sin ninguna ayuda humana.

Los datos comerciales registrados en cinta magnética o perforada no pueden, leerse a simple vista. Podrán eliminarse muchos —aun cuando no todos— documentos básicos, como las boletas de venta, los informes de recepción y las tarjetas de tiempo. La preparación de datos quedará centralizada y no dispersa, como sucede comúnmente en los sistemas no integrados; por tanto, mejorará el control interno. El escrutinio humano de datos y documentos quedará reducido; exceptuando los errores mecánicos, se reducirán las equivornciones ocasionadas por la fragilidad humana, principalmente mental y visual. En la clasificación y preparación integral de datos, las instrucciones para la máquina deben ser exactas, precisas y claramente definidas en un programa.

EJEMPLO. Este ejemplo describe en líneas generales una instalación tipo de calculadora para la nómina. La instalación de la calculadora llevará **un** registro de los jornales de cada obrero y el total; en detalle y en total las deducciones a los jornales, expedirá los cheques de nómina y distribuirá ésta entre las cuentas o departamentos o productos correspondientes. Los datos básicos con que trabajará la computadora serán tarjetas de reloj marcador de tiempo y tarjetas de tiempo de trabajo o de operación; estos datos, más los de nómina necesarios, como tarifas de jornales y deducciones, se registran primeramente en cinta de papel perforada o tarjetas perforadas, transfiriéndolos después a cinta magnética, o bien usando un teclado pueden grabarse directamente los informes en cinta magnética, lista para ponerse en la computadora electrónica.

Una cinta magnética maestra lleva los datos de cada obrero, **como** el número del seguro social, el número de reloj, nombre, tarifa de **jornal,** impuestos sobre la renta retenidos, y

otras deducciones detalladas. Otra cinta magnética se usará diariamente o para cada período de pago para anotar los cambios en los datos fijos. Otra cinta magnética más se usará

hnrac trnhn Mas y

etc. Otra conexión para anotar

para preparar la distribución de la nómina por

cinta puede usarse para hacer direc-

en el mayor y en los resúmenes de distribución en cinta magnética o transcribirse por medio de

caracteres legibles.

Se prepara una nueva cinta magnética maestra para seguir anotando informes fijos y los nuevos saldos de cuenta; esta nueva cinta forma rte de los datos que se alimentarán a la máquina para el siguiente período nómina. La computadora registrará entonces los informes de las dife3tes cintas que ha recibido, clasificará los informes para calcular 1,3s males, pondrá al día la cinta maestra y preparará las diferentes cintas levas de resultados. La impresora está conectada directamente con la mputadora, con objeto de extender cheques; la impresora podrá también arse separadamente. Para la preparación de declaraciones periódicas sobre puestos se usa un programa y una cinta separados.

ido se trabaja con maquinaria electrónica para preparar datos, • contables se anotan en clave siguiendo el sistema binario de M, usando dos como base. Todos los registros electrónicos están n el sistema binario. Todos los informes numéricos (decimales) cos son arreglos de ceros y unos, estructurados en la misma forma úrneros decimales. En la maquinaria electrónica para clasificar y datos, la cifra que se lleva es de uno a dos; en los sistemas decimovimiento es de nueve a uno a cero, porque nueve es el valor el sistema binario, uno es el valor más alto por posición; conente, el movimiento es de uno y uno y cero. osibilidad de error depende de una mota de polvo o de una Lón en la cinta, u otro trastorno del sistema. La comprobación de vita los errores mecánicos; en la comprobación de paridad, todos y unos en cada cifra se registran en los canales activos de la más, la cinta tiene un canal de *comprobación* que registra ceros m fines de control técnico. En la comprobación de paridad, el :omprobación lleva un uno por cada cantidad compuesta de un npar de unos, de manera que el número total de unos en cada mal. El canal de comprobación lleva un cero si el número de [guarismo es par. Si no se anota un solo uno, la máquina siente mero restante de unos es impar y que hay un error. lasificación y preparación electrónica de datos podría conducir al abandono de los métodos contables actuales. Los métodos >s dan por resultado un movimiento acelerado de informes y re;costo de obtenerlos, siempre y cuando la magnitud de las operaifique la adquisición o alquiler del equipo electrónico necesario. !quipo se reducen los procedimientos manuales y las operaciones *s.* Las tarjetas perforadas no eliminan ningún paso que requiera

< mannalee• y unen lag maninlpe *rnn*

computadora electrónica practica operaciones complicadas en serie. Para usar el equipo electrónico, debe tenerse la capacidad necesaria para analizar un problema y trasladarlo después al lenguaje de la máquina. El problema de congestión de trabajo que presenta el equipo electrónico es de alimentación, no de producción.

Registro directo de datos. El registro directo de datos en signos mecánicos en cinta de papel, tarjetas perforadas, cinta magnética, etc., se está adueñando rápidamente de todas las fases de las operaciones comerciales y de la contabilidad. En otras palabras, el movimiento consiste en empezar con datos escuetos y obtener rápidamente una respuesta definitiva. El proceso preparatorio y de alimentación es costoso en comparación con otras funciones de la preparación electrónica de datos. Por tanto, si las transacciones originales pueden registrarse electrónicamente en el momento en que ocurren, se ahorrará dinero. Sin embargo, no queda nada como evidencia documental de que ha habido una transacción. Por ejemplo, en la nómina ilustrada en la página 251, la computación automática partiendo del cheque expedido, puede lograrse con un registro magnético para cada obrero, quien simplemente introduce su llave en un reloj marcador de tiempo equipado con una cinta electrónica. Este procedimiento eliminaría las computaciones manuales de las horas trabajadas y la aplicación de la tarifa de jornal, después de haberla buscado, a las horas que habría que insertar en la computadora. En numerosos casos de preparación electrónica de datos quedarán comprobantes tangibles, como en el caso de las facturas de los acreedores y las copias de las facturas de ventas. En algunos casos será necesario poder disponer de justificantes tangibles para fines y demandas contractuales y legales.

¿Se perderá el control de las operaciones con el registro directo? La contestación es negativa, suponiendo lógicamente que se pueden controlar y están controlados los lingotes y las cintas orig:nales. En realidad, aumentará el control porque, normalmente, los datos originales se acumulan en un punto y la máquina preparadora o elaboradora está en otro punto. Además los circuitos duplicados de comprobación aritmética forman parte de numerosas computadoras.

Para mencionar otro ejemplo, considérese el siguiente en el departamento de ventas, en que se usa un registrador en el punto de la venta:

EJEMPLO. La Hoge Company usa un registrador en el punto de la venta no solamente para reemplazar la caja registradora, sino también —con equipo adicional— para completar el ciclo contable. La etiqueta en la mercancía que se vende al menudeo está perforada con anticipación, conteniendo los informes necesarios relativos al costo, tipo de mercancía, precio al menudeo, departamento y otros datos necesarios. Cuando la mercancía se vende, se le quita la etiqueta y se coloca en el registrador en el punto de venta. El registrador automáticamente traduce y registra los datos corresnnyirlipnbs. 3l da casto precio de venta. artículo, departamento

en volantes desprendibles que sacan copias al papel carbón, y egistrar simultáneamente todos los informes en una cinta de cinco . Las cintas se recogen en cualquier tiempo y se envían al centro ›aración o elaboración *de* datos para transferirlas a las tarjetas tabu. Más adelante, la computadora registra la venta, carga la cuenta nte, registra el artículo vendido, al costo y al precio de menudeo, a el inventario, y clasifica la venta de acuerdo con un método fijado idamente, como por ejemplo por productos departamentos y vendeUsando cintas maestras se acumulan las cifras de venta según un predeterminado.

ricante usa una terminología diferente para instrucciones sidiferentes sistemas usan diferentes tipos de instrucciones para los similares. El contador debe familiarizarse con estas difeterminología, en los sistemas y en las instrucciones. ***de*** los registros electrónicos. Los principios y normas de cables a los registros producidos con el equipo electrónico que los aplicables a la contabilidad llevada con pluma y quinas de contabilidad que hacen asientos en los diarios y los ror, que están equipadas con barras programadoras, y al jetas perforadas. Consecuentemente, los objetivos de la auxilian. En la auditoría de los datos y registros preparados eleccambiarán únicamente los procedimientos y técnicas, y en los casos estas alteraciones no serán ***de*** gran consideración. le almacenaje" constituye uno de los cambios mayores; un quedar sorprendido si al solicitar que se le muestre el archivo por cobrar se le entrega un cilindro magnético. El auditor zarse con un nuevo instrumento. al, la preparación de datos avanza siguiendo las etapas que a continuación:

paran los datos originales en la forma tradicional tangible y legible, tiéndose después en una forma sensible a la máquina, que los preelabora y clasifica a continuación. paran simultáneamente datos originales tangibles legibles y en forma e ***a*** la máquina. Este caso podrá ilustrarse en la escritura a máquina a factura de ventas y la perforación simultánea en una cinta de de los datos de la factura de ventas para clasificarlos y prepararlos máquina. istirá ningún documento tangible legible, y los datos originales se arán únicamente en la forma sensible a la máquina. Este procedo puede ilustrarse con el caso en que un obrero introduce su In un reloj marcador de tiempo, que transfiere directamente ***a*** una magnética el tiempo trabajado.

nte es normal que pueda disponerse de los documentos tanes, con los cuales el auditor pueda probar hasta el fin el

eparación y clasificación; o bien podrá comenzar el trabajo

ión desde el material impreso fin<

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

255

sido desde la pluma y la tinta a las máquinas de contabilidad con barras programadoras, a las operaciones con tarjetas perforadas, a las combinaciones de tarjetas perforadas y equipo electrónico para llegar hoy en día al equipo nuevo de alta velocidad de preparación

electrónica de datos.

El auditor debe recordar que las cinco partes componentes del equipo electrónico de preparación y clasificación de datos son alimentación, almacenamiento, cálculos aritméticos, control y rendimiento. Si un programa de auditoría se planea teniendo en cuenta estos puntos, funciones y operaciones, el auditor no tendrá mayores dificultades que en un examen de documentos originales, de un diario, un mayor, un balance de comprobación o los estados financieros.

Examen del control interno. Básica en la práctica de una auditoría de los registros y datos preparados con equipo electrónico es la seguridad de un control interno adecuado; el primer trabajo intensivo del auditor consistirá en revisar los procedimientos de control. En su estudio del control interno, el auditor debe investigar: 1) los controles establecidos fuera del centro de preparación y clasificación de datos, y 2) los controles de este equipo electrónico. Los controles del equipo son los que ha ideado el fabricante y los que ha añadido la división de programación' del cliente. Las personas que preparen los programas del sistema presentarán diagramas de movimiento con las operaciones básicas que hay que ejecutar; éstas deben estudiarse en cuanto a sus características de control interno.

El equipo electrónico de preparación de datos refuerza el control interno, pues proporciona normalmente características de control interno que ya tiene el equipo en su construcción, así como también en la etapa de programación y en los dispositivos con que se prueba a sí mismo y en la interrupción automática si se encuentra un error. La teoría, propósito y resultados del control interno no cambian, pero sí la mecánica de examinar el sistema de control interno para estar al nivel de la programación y del movimiento del trabajo a través del equipo electrónico.

Hay varios tipos de controles o regularizadores del programa construidos o incorporados en todos los equipos de preparación de datos. El auditor debe asegurarse de que su cliente está aprovechando la oportunidad de usar con eficacia estos controles y reguladores. Igualmente el auditor debe hacer uso de estos controles y reguladores en su examen de la operación del sistema. Algunos de los controles y reguladores incorporados en un programa de preparación de datos son las cifras de prueba, las comprobaciones en secuencia, los números que se comprueban a sí mismos, los puntos de revisión, las comprobaciones de las sumas en forma cruzada de los saldos, límites de comprobación, las multiplicaciones inversas, la cuenta de los expedientes y los totales detallados. Cuando se operan circuitos aritméticos duplicados se hacen dos veces todos los cálculos matemáticos, simultánea e independientemente. En el curso de una auditoría

>ara probar su exactitud.

gramas de movimiento muestran normalmente el tipo de informes os en la etapa inicial, su marcha a través de cada procedimiento ;ultados, pudiendo grabarse todo ello en cinta magnética. ;entro de preparación de datos recibe informes que han de elabo>tos informes podrán estar en forma de tarjetas perforadas. El e preparación no produce los informes; elabora los recibidos hasta los. Para asegurar el control del centro de clasificación y prepaelaboración de datos debe contarse con alguna fuente original de . Para aclarar el concepto, podrán ponerse como ejemplo las autos para aumentar el número de obreros o empleados en la nómina, nbiar una tarifa de sueldo o jornal, para dar por terminados los de un obrero, para cambiar el precio de venta de un producto y nbiar el importe de los dividendos por acción. La producción rede la computadora debe compararse con los datos originales autoEl control interno sobre los cheques de nómina puede ejemplin el caso en que el departamento de nómina controla todos los numerados consecutivamente enviados al centro de clasificación y ión de datos. El departamento de nómina no debe distribuir los El centro de computación• no debe tener facultades para autombios en la tarifa de jornales, ni para aumentar el número de cambiar los precios de productos ya registrados en las cintas maespara otro cambio alguno. Irán ponerse otros ejemplos sobre el control interno del equipo co, en la forma de usar las cuentas por cobrar y los procedide ventas relacionados con ellas, en formas parecidas a las si-

El centro de computación debe dar cuenta de los números seriados de todas las facturas de ventas. Estos deben verificarse, en el departamento de cuentas por cobrar. Las copias de todas las facturas deben enviarse directamente al departamento de cuentas por cobrar. El centro de computación debe presentar al departamento de contabilidad totales resumidos de facturas, sin enviarlas a través del departamento de cuentas por cobrar. Debe haber un sistema interno independiente de investigación para determinar que todas las órdenes de venta embarcadas sean facturadas. Si se llevan inventarios perpetuos, el centro de computación debe preparar los créditos de control de inventario. Si se llevan inventarios perpetuos, el centro de computación debe preparar los débitos de control de inventario por la mercancía devuelta. Los cambios en la cinta maestra en los precios de los productos deben ser aprobados independientemente por el departamento de ventas. El centro de computación debe llevar un registro impreso de todos los cambios en precios, números de las partidas y sus descripciones, que debe autorizar y verificar el departamento de ventas. Una persona autorizada extraña al centro de preparación de datos debe

11. En caso de que se hagan embarques a clientes que no aparezcan regis-

trados en la cinta maestra, una persona extraña al departamento debe investigar la propiedad de las transacciones.

Deben hacerse pruebas de auditoría de todas las partidas y procedimientos que se acaban de mencionar, probando además otras características de control peculiares de las

operaciones de un cliente determinado. Cada parte de la investigación debe repetirse anualmente porque con los adelantos en la preparación electrónica de datos, los controles y los procedimientos podrán cambiar rápidamente. El auditor no puede suponer **que** un control o procedimiento actualmente en vigor no sufrirá alteraciones en un futuro cercano.

Examen. de los registros. El auditor debe recordar que en la preparación y clasificación electrónica de datos, los datos originales que se entregan a la maquinaria deben ser exactos y auténticos; éstos son los únicos registrados. Y debe determinarse que la evidencia original y su método de preparación y clasificación proporcionarán un registro satisfactorio para el auditor que le parezca convincente acerca de la exactitud y **propiedad** de todos los datos financieros.

Al examinar los registros preparados electrónicamente el auditor debe:

1. Poseer conocimientos o adquirirlos acerca de los detalles de la h ce de pro-

gramación para el equipo. Esta exigencia es similar a la necesidad de poseer conocimientos para comprender o supervisar la instalación de un sistema contable. 2. Comprender las características de control interno en la construcción de

las máquinas electrónicas y que se aplican en la programación. 3. Comprender las gráficas de movimiento del trabajo del equipo. 4. Comprender la capacidad de producción del equipo. 5. Estudiar cuando menos los rudimentos técnicos de electrónica. 6. Poseer o adquirir conocimientos sobre el equipo electrónico en general y

sus objetivos, posibilidades y aplicaciones en cualquier caso determinado. 7. Comprender las operaciones matemáticas básicas que se emplean en la

operación del equipo.

En cualquier examen, el contador públiCo titulado no puede **formular** su programa de auditoría hasta que comprenda las funciones, operaciones y limitaciones de la instalación del equipo electrónico de preparación y clasificación de datos. Una vez que ha comprendido estas características, el auditor podrá hacer su muestreo y pruebas estadísticas.

El auditor debe evaluar con sentido crítico la capacidad y destreza de las personas encargadas de la operación del equipo automático. Después de la programación y la etapa de preparación de los datos que han de alimentar al equipo, las operaciones humanas se ven reemplazadas en gran medida.

El auditor debe preocuparse de los controles sobre la programación y debe planear que su auditoría quede integrada dentro de las operaciones normales del electrónico. No es práctico ni aconsejable practicar

novimiento de una computadora electrónica equivaldría a exami-

ableros eléctricos del equipo de tarjetas perforadas o las barras doras de una máquina de contabilidad. Deben examinarse los gibles y legibles existentes antes de que fueranresupreparados para los al equipo electrónico, lo mismo que los ltadte, o el mismo tipo de muestreo y pruebas aplicables a la contaInda en máquinas o a mano. Salvo casos de accidente en el :ctrónico, los resultados serán satisfactorios si la alimentación de propiada. El auditor debe estar seguro de que se ejerce un control ente sobre los documentos originales tangibles y legibles, para mente éstos sean los que pasen a través del equipo electrónico iten en la contabilidad del cliente. Por ejemplo, una cinta de sumadora que tenga el total de las facturas enviadas al centro para clasificación y preparación debe controlarse independienconservarse para la auditoría. se afirmó anteriormente, la automatización no electrónica no lo los procedimientos o técnicas tradicionales de la auditoría, amas de contabilidad y los expedientes en tarjetas perforadas, en an producido material legible y de fácil interpretación en la

dispone de material tangible y legible para examen y autenticaprobarse y cotejarse con los datos correspondientes producidos mente para asegurarse de que las cintas magnéticas no sufrieron o alteraciones en el proceso electrónico. :esario en la auditoría que existan copias, referencias o indicios inventos, para poder hacer un trabajo de comprobación en seno desde que salen ya preparados y clasificados hasta el momento les dio entrada en el equipo electrónico; estos elementos podrán 1 facturas, etiquetas desprendidas de la mercancía, tarjetas de requisiciones de almacén. El material magnético con que se nalmente el proceso no procede directamente del material tanible, pero sí está formado por datos básicos tan veraces como legible; estos datos básicos deben someterse a una prueba del ctrónico bajo la supervisión del auditor. La preparación y dalectrónica de datos no producirá un material legible hasta que le almacenamiento sea impresa. Las cuentas del mayor podrán r asientos anteriores, a menos que se lleve el mayor en forma y en forma impresa.

lipa electrónico de clasificación y preparación de datos deja id de referencias documentales que no solamente permiten que !xamine la exactitud de los registros, sino que también le ofrece e puede verificarse y cotejarse en forma progresiva y regresiva. interno es más rígido en

EXAMEN DE DOCUMENTOS yelecfeocntitadvidoadr crecientes del equipo completamente electió-

fgal, clioanreeslpuarsoa ORIGINALES

úblico titulado desaparecerán. 259

nico de clasificación y preparación de datos, numerosos datos’

originales

disponer de los comprobantes originalesin. No podrá por escrito

sencilla razón de que acostumbrados, por la

ya no se harán. En estos probar los cilindros y las cintas.• casos, el auditor tendrá que

haciéndolos fun

nonar nuevamente.

Se verá forzado a depender en el uso de

grupos de datos, totales de control, numeración consecutiva de transacciones e

máquina para fines de i orines impresos a

control y de auditorí tan hacederos y posibles y tan dignos dea, estos trámites podrán ser

confianza como la escritura personal o la escritura a máquina. Cuando un cliente

prepara inicialmente los materiales impresos o escritos conteniendo

datos, instrucciones, etcétera, deberá pedírsele que los conserve

para que los examine el

auditor, aun

cuando no le sean útiles después de haberlos transferido la

tica y pueda estar inclinado a da cinta magné-

estruirlos Pueden citarseejemplo casos como ejemplo

casos en que los datos documentales no son originales, cuando se usan

lingotes magnéticos en vez de tarj•

etas de tiempo y registros magnéticos

originales de las requisiciones de almacén. Excepto en el caso de una copia

de factura para el cliente, la contabilidad

en el punto donde se hace la

venta no producirá ningún material impreso o escrito.

Los datos originales vitales transferidos a los medios magnéticos borrables deben conservarse no únicamente hasta que se termina una auditoría, sino también para consultas que posiblemente

sean necesarias en el futuro.

Por ejemplo, los cálculos para las declaraciones de impuestos y los datos sobre ventas para la fijación de impuestos por las autoridades estatales podrán no ser aceptables para las diversas autoridades fiscales si los datos originales están únicamente en una unidad magnética de almacenaje.

En el examen de una nómina cuyos detalles se llevan en el equipo electrónico el auditor podrá "sumar" las nóminas correspondientes a una semana, por ejemplo. Esto podrá hacerse electrónicamente haciendo funcionar e imprimiendo la cinta magnética correspondiente a la semana elegida. Para probar la exactitud de la máquina, el auditor puede preparar sus propias cintas de prueba en la máquina sumadora para el total bruto de la nómina, las diversas deducciones y la nómina neta. Seguidamente comparará los datos correspondientes a los obreros individualmente con: 1) las listas aprobadas de obreros que presenta el departamento de personal; 2) las tarifas de jornales, los impuestos retenidos y otras deducciones, y 3) el cheque de nómina para cada empleado.

Los registros electrónicos *podrán* perderse al moverlos de una operación a otra. Por tanto, cada carrete de cinta debe llevar un número de identificación, que se registra en otra parte. Estos números de identifica-

ción pueden por tanto revisarse.

Cada uno de los programas *conoce* el

número de identificación de su operación particular. Inicialmente, el com-

1 los números de iden-

anotaciones magnéticas en las cintas, tambores y bobinas podrán icamente por medio del mecanismo que muestra los resultados en etapa del proceso electrónico. Cuando el auditor recibe los resulpresos entran a formar parte de sus papeles de trabajo para justificación y para formular los estados. objeto de probar la exactitud del equipo, el auditor podrá prensacciones hipotéticas, introducirlas en la computadora y compasultados con las soluciones predeterminadas. La, computadora no entenderse deliberadamente de los procedimientos acostumbrados Las modificaciones no autorizadas del programa deben quedar por controles internos adecuados. El auditor debe tomar parte gramación, particularmente en lo que se refiere a la inclusión abaciones y pruebas de los datos de alimentación al sistema y en de que los operadores no podrán alterar una cinta durante el auditor debe estar seguro de que los datos que se alimentan se traducirán en forma comprensible en los resultados que prestema electrónico. El acceso a las máquinas y cintas magnéticas índole debe estar prohibido. ralquier examen —de los expedientes que se llevan con pluma ;ta de los que se preparan electrónicamente— el auditor no debe miente repetir el trabajo que ya realizó el cliente. Debe probar id de otra forma. ntador público titulado usará el equipo electrónico de clasifi>reparación de datos de su cliente para que le sirva de ayuda toda. De esta forma economiza tiempo y costos en la auditoría. dependerá en el equipo, para que produzca datos legibles para les y análisis, de la misma manera que dependió de la converjetas perforadas en datos comprensibles. Podrá usarse una comnra verificar las sumas. Por ejemplo, podrá programarse una ara que sume los totales de las ventas por departamentos, por y en totales mensuales, sacando por último el total de todo el totales podrán compararse con los correspondientes en el mayor ragnéticos correspondientes al mayor. El auditor debe asegurarse operador no puede falsear los totales parciales o finales. probarse la exactitud de las sumas dando instrucciones a la ara que detalle las cifras intermedias que dieron por resultado are las sumas contenido en la cinta perforada o magnética. o se usa equipo electrónico para preparar y clasificar datos, :irse considerablemente el trabajo del auditor en la preparación numerosos papeles de trabajo. Gran cantidad de estos papeles, rte transcritos en total o parcialmente de la contabilidad del den eliminarse ahora substituyéndolos con reproducciones a tad de los datos del cliente. Por ejemplo, el auditor podrá

cinta magnética de las cuentas por cobrar y, en unos cuantos minutos, obtener un balance de comprobación de las cuentas por cobrar impreso y detallado, con el que podrá trabajar y que conservará. O bien si las cuentas por cobrar se llevan en hojas de mayor impresas por un lado y magnetizadas por el reverso, el impresor electrónico podrá reproducir el balance de comprobación totalmente con mucha mayor rapidez que el auditor podría hojear el mayor y totalizarlo en la máquina sumadora. De esta manera, una copia rápidamente reproducida de cualquier parte de la contabilidad de un cliente se convierte en un papel que puede agregarse a los papeles de trabajo del auditor, estando siempre disponible para el examen acostumbrado de los datos que contiene.

Modelo 25 NOMBRE DEL CLIENTE Expediente **de los detalles de auditoría**

Fecha Tipo de muestra: B, Bloque; A, Al azar; BA, En bloque sacada al **azar**

Operación

Sumas: Ingresos Egresos Registro de pólizas Resúmenes de ventas Resúmenes de notas de crédito Nómina privada

Pases: M mayor general: Ingresos Egresos Diario general Registro ***de*** pólizas Sumarios de pólizas

Justificantes examinados y auten-

ticados (todos los justificantes que aparecen a continuación se cotejaron también con

exnedientes originales):

Checiues pagados: BanCo Na-

ciónal

Cheques pagados. de nómina pri-

vada. Banco de Comercio

Talones duplicados de depósito con los ingresos y estado ban-

carie

Nómina privada con el debe de

nómina del mayor general Justificantes de caja chica ..

Facturas de acreedores Facturas de ventas Notas de crédito Libro *de* minutas o actas

Tipo de

muestra

(1) (2)

BA B BA B

BA BA BA BA

Igual que arriba

Fechas de la auditoría, no-

viembre 27, 28, 29, 1959

Periodo o partir

da verificada (1)

Enero, Sept. Abril, Junio Febrero, Sept. Mano, Agosto Mayo, Octubre Julio, Nov.

10% 50%

20%

Enero-Sept. 1/6, 1/15. 4/2, 7/6 9/9, 10/31 A, C, **D,** K,

5% 2% Enero-Agosto

Contadores

LM, LM. HR HR LM LM HR

MB, RR MB, MB, MB, 11R MB, 11R

LM, HR LM,

LM, HR

LM. HR JK

, LMJK

Ht JK SN

Fechas de la &adhería, **enero** 14, 15, 16, 17, 1960

Período o partida verificada (2)1 **Contador**

Diciembre Diciembre Diciembre Diciembre Diciembre Diciembre

Diciembre Diciembre Diciembre Diciembre Diciembre

MB MB MB LM LM LM

Lid, MR

EM,

EM, MR EM, MR

Diciembre Diciembre

Diciembre

Oct.-Dic. 12-27

B, L, S, T, O Diciembre 2% de Dic. Sept.-Dic.

LM, HR LM, HR

LM, HR

LM, HR

, LM

Las muestras en libros se sacaron de los primeros once meses del año. La muestra al *azar* se sacó usando el alfabeto o la tabla de números de libre acceso.

Hs y el examen de los justificantes. Sirve de recordatorio conveordenado de los exámenes de muestras y del personal necesario.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

fines se persiguen en el examen de los justificantes comerciales? se una lista de los puntos en que el auditor debe interesarse particular: al examinar los cheques pagados. ifíquese que ha de aceptarse como evidencia documental satisfactoria, por ejemplo de facturas de ventas, facturas de proveedores u otros docu)s originales, en apoyo de asientos como los siguientes: egistro de ventas egistro de devoluciones de ventas egistro de pólizas o libro de facturas iario de nómina egistro de cheques ate el examen de un registro de pólizas en que se anotan las facturas de los acreedores, el contador no pudo localizar veinte comprobantes que can asientos y pagos con cheques. En este caso, ¿qué procedimiento ha guirse? tiente insistió en que el auditor no sellase o marcase en ninguna forma los [cantes comerciales que había examinado y cotejado con los asientos conI. ¿Qué sugestiones podrán ofrecerse para eliminar toda posibilidad de una presentación de estos documentos? aso de que una transacción pueda cotejarse satisfactoriamente en todas las que atraviesa, comenzando con los justificantes originales, ¿es necesariae legítima? Adúzcanse razones. les son los puntos de importancia que hay que tener en cuenta al verificar ,ientos en un diario de ventas? bario de ventas tenía una columna para las ventas en detalle y otra coa para los resúmenes semanales. El ayudante de contabilidad sumó los lenes semanales, suponiendo que todos los asientos de ventas estaban bien as. ¿Fue acertada la conducta seguida por el ayudante de contabilidad? ríbase el corte de fin de período en las ventas e indíquense los pasos que de seguirse en la auditoría para verificar este corte. des son los puntos de importancia en la verificación de los ingresos en aro? bro de ingresos de caja de una compañía tiene columnas con los epígrafes entes: Caja, Debe; Descuentos sobre Ventas, Debe; Cuentas por Cobrar, u.; Diversos, Debe; y Diversos, Haber. xpliquese la naturaleza y. extensión del examen en la práctica de una audirespecto a las cantidades en la columna de Descuentos sobre Ventas, iendo razones en apoyo de las recomendaciones que se hagan. el curso del examen de los documentos originales financieros, el cliente Ltó al auditor que le informara de cuál era la fecha apropiada para contair los ingresos en cada uno de los casos siguientes: lentas por cobrar contra entrega de la mercancía lentas a plazos Ventas para entrega futura Mercancías enviadas en consignación Ventas de productos secundarios Ventas de materiales de desecho

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

263

15. El contador que estaba practicando la auditoría recibió instrucciones de revisar

el registro de cheques durante el período contable. Se operaba un sistema de pólizas y todos los cheques estaban numerados en secuencia. Explíquese detalladamente el procedimiento de auditoría que ha de seguirse y razónese cada uno de sus pasos. 16. El

cliente lleva sus cuentas sobre una base de acumulación, teniendo un regis-

tro de facturas en que se asientan las facturas aprobadas. ¿Qué procedimiento ha de seguirse en el examen de este registro y los documentos justificantes en un mes seleccionado? **17. ¿Cuáles** son los puntos de importancia en la práctica **de** una auditoría de los

asientos del diario general? **18.** ¿Cuáles son los seis puntos de que debe estar seguro un auditor al verificar la

exactitud del pase de los asientos? **19. ¿Por** qué es necesario comprobar la exactitud de las sumas en los diversos

diarios y la exactitud de los pases de los asientos a las cuentas del mayor general correspondientes, aun cuando existe una tendencia a no seguir estos procedimientos? ¿Qué irregularidades podrán descubrirse siguiendo este método? **20.** Supóngase que *un* auditor estaba examinando la contabilidad de la Fayette

Company por primera vez. ¿Cómo podrá asegurarse **de** que no hay más gravámenes sobre el activo que los expuestos en las declaraciones de los funcionarios y empleados, y los que aparecen al examinar las cuentas? 21. ¿Qué fines se logran con el análisis de cuentas seleccionadas? 22. Un auditor está interesado en verificar las transacciones ocurridas entre la

fecha del balance general y el cierre de su examen. *a)* Preséntense ciertos ejemplos específicos de los trámites que puedan seguirse

en la práctica de una auditoría después de la fecha en que se publicaron los estados financieros y sus razones. b) Explíquese el efecto que puedan tener las circunstancias que se descubran

en esta auditoría adicional sobre los estados financieros presentados. 23. Una auditoría anual comprende también una revisión de las transacciones y

sucesos ocurridos o contabilizados después de la fecha del balance general.

En relación con la auditoría de cada una de las cuentas siguientes, especifíquese un procedimiento significativo de auditoría relacionado con las transacciones o sucesos ocurridos después de la fecha del balance general, Explíquese brevemente la razón en apoyo de cada procedimiento sugerido, *a)* Bancos *b)* Cuentas por cobrar *c)* Inventario de mercancías d) Cuentas por pagar

(I.A.C.P.T.)

24. En relación con la auditoría practicada en una compañía mercantil o manu-

facturera, un contador recibe la solicitud de preparar una lista indicando las fases del

negocio y de su operación a) en que únicamente el contador tiene autoridad para expresar una opinión adecuada, y *b)* en que únicamente el contador no tiene autoridad para expresar una opinión adecuada. **25.** En la sección de la extensión de su informe de una auditoría, el auditor no

hizo notar que no verificó todas las transacciones del período revisado. ¿Hay alguna justificación para un dictamen sin salvedades en el informe? 26. Un saldo bancario al comenzar el período contable ascendía a $10,000. Los

ingresos en efectivo revisados en la auditoría del período ascendían a $26,000 y en este importe estaban contabilizados; sin embargo, únicamente se depositaron $24,000 en el banco, y no había existencias en caja ni remesas en tránsito.

$5,000. Evidentemente, el cajero había dejado de depositar en el banco ¿En qué forma trató de ocultar su fraude? s son las ventajas que ofrece el equipo de clasificación y preparación u? ise las locuciones siguientes en el sentido en que se aplican a la clani y preparación de datos (podrá ser necesario consultar una biblioblica, o las publicaciones de los fabricantes de equipo para clasificar y r datos): guaje común *g)* Unidad memorizadora icionar *h)* Dispositivo de salida de los resultados

i) Dirigir re j) Dirección trama *k)* Dígitos binarios resora *1)* Borrar nte solicita que un contador revise la contabilidad de la Ranmill Maring Company, un pequeño fabricante de instrumentos y maquinaria isión. El diente está interesado en comprar el negocio y se han hecho para que el contador haga una auditoría de la contabilidad. scarnen del auditor revela lo siguiente: Manufacturing Company comenzó sus operaciones en abril 1, i, y sus informes cubren ejercicios sociales que terminan los días 31 de año. Nunca se ha practicado una auditoría en la compañía, pero los íos anuales preparados por el tenedor de libros muestran las utilidades se detallan a continuación, antes del cierre de libros y antes de deduos impuestos sobre la renta:

Ajo terminado antes de impuestos		*Utilidades líquidas* en *marzo 31*	
1956		$37,800	1957
56,200	1958	53,790	

ventas según libros *y* los costos de garantía fueron los siguientes:

terminado		marzo 31	Ventas	Gastos de garantía para las ventas de:	
Total					
1956	1957	1958			
1956	$ 844,710	$680		$ 680	
1957	905,000	320	$1,170	1,490	
1958	1,604,110	290	1,450	$1,710	3,450

enviado en consignación un número relativamente pequeño de máquinas. transacciones se han contabilizado como una venta ordinaria y se facturado de igual forma. carro 31 de cada año, las máquinas facturadas en manos de los contarlos importaban:

1956	$6,110	1957	
Ninguna	1958	$5,343	

ilculó el precio de venta añadiendo 30 por ciento al costo.

I

EXAMEN DE DOCUMENTOS ORIGINALES

4. Todas las máquinas vendidas llevan una cláusula de garantía de cinco años.

Se calcula que los gastos totales que han de incurrirse en relación con **la** garantía, importarán la mitad del 1 por ciento de las ventas. La compañía ha cargado a una cuenta de gastos el costo incurrido en el cumplimiento de la garantía. 5. Una revisión de las minutas de la compañía revela que el gerente tiene

derecho a una gratificación de la mitad del **1** por ciento de las utilidades líquidas antes de deducir los impuestos sobre la renta y su gratificación. Las gratificaciones nunca se han contabilizado ni pagado. 6. Las cuentas malas se han contabilizado dándolas de baja directamente en

los libros. La experiencia muestra que en empresas similares estas pérdidas importarán aproximadamente un cuarto de 1 por ciento de las ventas. Las deudas malas dadas de baja, se detallan a continuación:

Año de baja en libros	Deudas malas sobre ventas de:			Total
	1956	1957	1958	
1956	$670		$ 670	
1957	720	$ 480	1,200	
1958	200	1,700	$1,500	3,400

El banco deduce el 6 por ciento de todos los contratos que financia. De esta cantidad, la mitad del 1 por ciento se coloca en una reserva que se acredita a Ranmill Manufacturing Company y se le reembolsa a medida que los contratos financiados se liquidan por completo. La reserva establecida por el banco no ha sido contabilizada en los libros de Ranmill. El excedente de los créditos sobre los débitos (aumento neto) en la cuenta de reserva de Ranmill en los libros del banco para cada ejercido social, fue como sigue:

1956	$ 2,800	1957	3,750
1958	4,960		

$11,510

8. Las comisiones sobre ventas se han contabilizado al pagarlas. Las comi-

siones pagaderas en marzo 31 de cada año fueron:

1956	$1,200	1957	700
1958	960		

9. En mayo 17, 1957, se vendió el edificio a una compañía de seguros en

$890,000. Su valor en libros en la fecha de la venta era de $880,000. a) Preséntese una relación mostrando las utilidades líquidas corregidas antes

de descontar los impuestos sobre la renta para cada uno de los años terminados en mano 31, 1956, 1957 y 1958. Aproxímense los cálculos a redondear la cifra más cercana en dólares.
b) Prepárense los asientos de diario que han de presentarse al tenedor de libros

para corregir la contabilidad. Supóngase que todavía no se han cerrado los

Ito mercantil que será igual al doble de las utilidades promedio antes escontar los impuestos en exceso de un 6 por ciento de rédito sobre el tal final. De acuerdo con los libros, el capital contable ascendía a 1,250 en marzo 31, 1958. Las pérdidas o ganancias externas no han omarse en consideración al calcular las utilidades anuales promedio.

(I.A.C.P.T.)

EJERCICIOS PRACTICOS

sworth Gear Company: Caso Práctico de Auditoria: tse los expedientes originales y su examen. (Véase el tomo II.)

CAPITULO IX

FONDOS DE CAJA CHICA

Activo circulante. Prefacio. A modo de nota preliminar de los comentarios sobre las normas y procedimientos de auditoría aplicables al activo circulante —caja, valores a cobrar, inventarios, inversiones y gastos pagados por anticipado— mencionaremos aquí el *Accounting Research Bulletin N9 43*, Capítulo III, publicado por el Comité sobre Procedimientos Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, en que se define el activo circulante con, dinero en efectivo u otras partidas de activo o recursos comúnmente identificados como aquellos que puede razonablemente esperarse se realicen en efectivo o se vendan o consuman durante el ciclo normal de operaciones del negocio. El activo circulante comprende recursos como:

1. Dinero en efectivo disponible para las operaciones corrientes y partidas

equivalentes al efectivo (Capítulos IX-X). 2. Documentos y aceptaciones comerciales por cobrar, cuentas comerciales

por cobrar, documentos y cuentas a plazos por cobrar, valores a cobrar a los funcionarios y empleados (diferentes de los préstamos y adelantos), valores a cobrar a compañías afiliadas, y valores a cobrar a otros si son cobrables en el curso ordinario de los negocios (Capítulos **XI-XII).** 3. Inventarios de mercancía, materias primas, trabajo en proceso, mercancías

terminadas, suministros para las operaciones y materiales y partes usados ordinariamente en los trabajos de mantenimiento (Capítulos **XIII-XIV). 4.** Valores bursátiles para venta representando la inversión del efectivo dis-

ponible para las operaciones corrientes (Capítulo XV). 5. Gastos pagados por anticipado como seguros, impuestos, el servicio de

publicidad pagado actualmente pero no recibido todavía, y otras partidas que se

convierten en efectivo al venderlas.

En los Capítulos IX y X se comentará la norma siguiente:

Norma 16. Debe darse cuenta de todos los ingresos y egresos en efec-

tivo. Contándolos físicamente, ratificándolos y por medio de otros procedimientos de auditoría, debe determinarse que las existencias en caja y en bancos y otros depósitos aparecen con exactitud y propiedad en el balance general.

Y PROCEDIMIENTO

en el balance general, como por &visten buenos controles

inventarlos. una. -..——— compañía, **las operaciones en efectivo pueden**

nue las que no son en efectivo.

iría de la caja, sin embargo, tiene importancia pul as de las cuales mencionarlos a continuación:

yoría de las operaciones comerciales terminan en la cuenta de Caja. Liando una transacción podrá no tener efecto inmediato sobre esta , todas las partidas de activo compradas y vendidas, todo el activo do y transferido, y todos los gastos y obligaciones incurridas y liqui-

afectarán finalmente la caja. a es uno de los lugares favoritos para las operaciones fraudulentas.

éditos a las cuentas de valores a cobrar comúnmente se hacen dose en los documentos que acusan ingresos en efectivo; por tanto, :argos a Caja correspondientes a los cobros a la clientela no están entados, una o más cuentas de clientes está equivocada. ,sos asientos en el mayor general tienen su origen en el libro de

rgos a las cuentas por pagar comúnmente se hacen basándose en ntos conespondientes a egresos en efectivo. en las cuentas en efectivo pueden indicar que se cometieron en

rte.

en efectivo y las operaciones en efectivo comúnmente se nenzar la auditoría, con objeto de evitar la necesidad de atrás hasta hallar un saldo en la fecha de un estado finanos en efectivo podrán ser relativamente grandes, o bien ueños; y las transacciones en efectivo podrán ser pocas en Fan volumen, según sean las condiciones en que

ue trabaja De acuerdo con el sistema de control contableinterno en exigencias de la auditoría, la extensión del examen de s en efectivo —de acuerdo con la contabilidad y los d.ocu- compete al auditor decidirla de acuerdo con los proceistos en los Capítulos VII y VIII.

En una institución financiera, el auditor podrá decidir sumar todos is de ingresos y egresos, investigar el pase de todos sus asientos, y dos los justificantes de los ingresos y egresos en efectivo del año evisar los justificantes de ingresos tegresos en una prueba al azar lue). Cualquiera que sea la decisión a que se llegue respecto a de las sumas y de la exactitud depasede los asientos y a la revilos justificantes de las transacciones, en todas las auditorías es !guir ciertos procedimientos, de manera que el saldo en caja Y

sición pueda verificarse en

a fecha de la auditoría y las tran-

en efectivo puedan también verificarse en suficiente detalle para tditor pueda rendir un dictamen ponderado.

FONDOS DE CAJA CHICA

fondos para nómina; jornales no reclamados etc todo de acuerdo 2las69 peculiaridades y exigencias de cada compañía

SECCION I: CONTROL INTERNO DE CAJA CHICA

Las características del control interno de los fondos de caja chica y de otros en efectivo deben ser de tal naturaleza que los salvaguarde, que no puedan hacerse desembolsos sin autorización y que la responsabilidad del fondo se centralice en una sola persona.

Cuestionario de control interno para caja chica. Como se expuso en

el Capítulo V, el cuestionario de control interno puede archivarse

una unidad —en el archivo permanente— o bien con los papeles de tra.

bajo en el punto en que se necesite.

El cuestionario de control interno para caja chica (Modelo 26) podrá completarse al terminar la auditoría o antes. Aun cuando sea posible opinar que el control interno es satisfactorio, esta creencia no significa seguridad de que no existan errores o de que no se haya perpetrado un fraude.

El cuestionario de control interno que aparece en el Modelo 26, indica las normas de un control satisfactorio aplicable a la caja chica y a otros fondos, según se indica en las contestaciones afirmativas y negativas.

SECCION II: PROGRAMA DE AUDITORIA DE LA CAJA CHICA

Existen innumerables métodos para operar un fondo de caja chica. El programa de auditoría que delineamos a continuación para el examen de la caja chica, de acuerdo con la Norma 16, se basa en los supuestos siguientes: 1) funciona un sistema de fondo fijo y la composición total del fondo es igual al saldo de la cuenta en el mayor general; 2) se usan justificantes o recibos de caja chica; 3) se hacen resúmenes de los justificantes cada vez que se repone el fondo.

El siguiente exigencias

as deldetraaubdaitioor, podrá ampliarse o reducirse de acuerdo conlas

Contrólese simultáneamente todo el efectivo que ha de contarse y todos los valores bursátiles negociables. Cuéntense y hágase una lista de todas las partidas en el fondo. Obténgase la firma de la persona bajo cuya custodia está la caja chica acusando recibo del efectivo, justificantes y otras partidas pertenecientes

al fondo. 4. Obténgase la aprobación por escrito de una persona responsable para todos

los justificantes de gastos, valores a cobrar y cheques de empleados que

haya en el fondo. 5. Reconcíliese el fondo con el saldo de la cuenta de Caja Chica en el

mayor general en la fecha del balance general. 6. Cotéjense todos los cheques en el fondo con los talones correspondientes

de depósito y con el estado bancario.

ae t..e desembolsos y cotéjense los justi-

SDIMIENTO

Modelo 26

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

FONDO DE CAJA CHICA

!1 sistema de fondo fijo?

sola persona responsable principalmente de cada fondo?

ites de caja chica:

;xigen siempre en cada desembolso del fondo?

numerados?

firma el que recibe el efectivo desembolsado?

án escritos con tinta?

van el importe en cifras y en letras?

aprueba una persona responsable?

cancelan. juntamente con los documentos justificantes, de

¡a que no puedan usarse nuevamente?

ienden los cheques para renovar el fondo a la orden del

el fondo?

o del fondo:

:ne acceso a los ingresos en efectivo?

ene acceso a los libros generales de contabilidad?

se cambian cheques usando el efectivo del fondo, ¿debe

invente aprobar el cheque alguna otra persona que no sea

ro de caja chica?

)rueban oficialmente los adelantos hechos del fondo?

!positan puntualmente en el banco los cheques pagados con

;tenias del fondo?

un buen sistema de auditoría interna para los justificantes)

ja chica, que actúe cuando se renueva el fondo?

izonable el importe del fondo de caja chica?

cheques postfechados en el fondo?

las erogaciones de apariencia razonable?

es la cantidad máxima que puede pagarse con el fondo por

Sí Sí

Sí Sí

itificante aislado de caja chica?

mrtira in

Sí

Sí

Sí

Sí

Sí

Sí

No

No

Sí

Sí

Sí

Sí

Sí

No

Sí

$25.00

FONDOS DE CAJA CHICA

271

9. Cotéjense los justificantes de renovación del fondo con el registro de

pólizas, el libro de gastos, el libro de egresos en efectivo u otros medios. 10. Obténgase de un funcionario responsable la aceptación y aprobación por

escrito de cualquier déficit en el fondo. 11. Obténgase la ratificación directamente de los vendedores y otro personal

de la compañía de la cantidad en efectivo —de caja chica— que tienen en su poder al finalizar el período social. 12. Si la auditoría tiene lugar después de terminado el período social, recon-

cíliese la cuenta a la fecha en que terminó el ejercicio social.

En las subsecciones siguientes se trata de los procedimientos que se han de seguir.

1. Contrólese simultáneamente todo el efectivo que ha de contarse y todos los valores negociables. El control simultáneo de cada fondo, todo el efectivo no depositado y todos los valores negociables, es necesario con objeto de evitar transferencia de un fondo a otro, del efectivo a los valores o de los valores al efectivo, durante el curso de la auditoría de la caja. Por tanto, todas las cajas fuertes, cajas donde se guarde efectivo, archivos de valores, etc., deben sellarse al mismo tiempo. Después de haber contado el contenido de cada caja fuerte, caja de efectivo, archivo de valores, etcétera, pueden entregarse al cliente.

2. Cuéntense y hágase una lista de todas las partidas en el fondo. Si es posible, con objeto de evitar confusión y economizar tiempo, cuéntese el efectivo, valores y documentos, bien sea después de horas hábiles o antes de comenzar las operaciones del día. No debe anunciarse por anticipado que se va a contar el efectivo, pues podría disimularse temporalmente un déficit.

Frecuentemente se hallan en el fondo de caja chica comprobantes de adelantos a cuenta de sueldo, vales y otros justificantes similares; no forman parte de la caja chica; son cuentas o documentos por cobrar.

El auditor normalmente contará los billetes y monedas y hará una lista de ellos por denominaciones, cantidad y total de cada denominación. No se considera necesario abrir los paquetes de monedas, a menos que el auditor sospeche que no están completos o han sido rellenados con algún material sin valor.

Debe hacerse una lista de los cheques que haya en el fondo. El auditor debe cotejar los cheques que haya en el fondo con sus papeles de trabajo del período anterior para averiguar si alguien está obteniendo constantemente préstamos del fondo.

Deben examinarse y tabularse los justificantes de gastos en el fondo de caja chica. El auditor debe ver que estén en regla en los justificantes la fecha, cantidad, objeto, firma de la persona a cuya custodia está la caja chica, evidencia justificante y aprobación del funcionario con autoridad para ello.

sistir en que haya testigos **cuando cuenta el fondo de caja chica, de**

no pueda acusársele de inmoralidad en caso de que haya un

Modelo 27

FAIRVIEW COMPANY Hoja de trabajo de caja chica

Diciembre 31, 1959

Denominación	Número	Importe
Billetes:		110.00 20 1200.00
5.00	70.00	
1.00	32	32.00
}Sonadas:		0.50 10 5.00
0.25	25	6.25
0.10	30	3.00
0.05	50	2.50
0.01	25	0.25 5

Fecha	Librador	Banco	Ira
sidadas:			
Dic. 27, 1959	*Jaca* Berna	destern	5100.00A
Dic. 30, 1959	Gordon Otto	Pcovident	60.00A
Dic. 31, 1959	Harvey Seasan	Norsobd	120.00A_

en efectivo y efecto. de caja **$**

tea aprobados de gastos:

579.0,

1960)

empleados:

Justificante NO	Fecha	Distribución de	
812	Dic. 23	Gastos con clientela	1 62.490
813	Dic. 27	Material de oficina	13.100
814	Dic. 27	Viajes	8.120
815	Dic. 29	Timbres de correo	15.000
816	Dic. 30	Cenas	12.360
817	Dic. 30	Cenas	8.939

Fecha	Nombre	Importe
Dic. 10, 1959	Dic. 20, 1959	**Dic.** 30, 1959

C. J. Goyert Dave Jenkins Chas. Purdy

S 75.00V 50.00V

lit (v6aze 9) aprobado por el ~raro, B. xne, y cargad. a Gastos de

administración

300.00 999.00

Arqueo atestiguado por Devolución del fondo recibido por do en el banco, bajo nuestra responsabilidad. lado y aprobado por el tesorero. lile.

'robado con el mayor general magan 9. haciendo la contrapartida en enero 1, 1960. uerda con el mayor general.

izaron las pólizas de renovación o reposición del fondo 848, 962 y 1641 (10 por

No habido errores.

Jna vez contado el fondo, el auditor debe

raja chiva_

FONDOS DE CAJA CHICA

273

el fondo, puesto que la obtención de un recibo del cajero de caja chica sugiere que el fondo estaba fuera de su custodia.

4. *Obténgase aprobación por escrito de una persona responsable para todos los justificantes de gastos, valores a cobrar y cheques de empleados que halle en el fondo.* Aun cuando los documentos mencionados en el epígrafe son de uso normal y evidentemente están apoyados en comprobantes adecuados, no debe descuidarse tener la precaución de insistir en que sean aprobados por escrito.

EJEMPLO. El contenido del fondo de caja chica 'aparentemente estaba en buen orden. El auditor solicitó la aprobación del tesorero del contenido del fondo. Este estaba compuesto de varios vales de los empleados; el tesorero examinó superficialmente los vales y repentinamente advirtió **que** había uno por $75, ostensiblemente de un empleado de la oficina **del** departamento del tesorero. Este dijo que recordaba que el empleado **había** solicitado un préstamo de $75 inmediatamente después de haber salido **del** hospital. El tesorero recordaba también que el empleado le había **pagado** a él directamente los $75 y que él personalmente los había entregado **al** cajero de caja chica Una nueva investigación probó que la fecha del justificante original de caja chica era

2-6-59; el cajero de caja chica había substraído el justificante original, cambiado su fecha a 12-6-59, y alterado su número de orden poniendo uno de la serie corriente.

5. *Reconcíliese el fondo con el saldo de la cuenta de caja chica en el mayor general en la fecha del balance general.* Una vez que se haya sacado el total del fondo, debe cotejarse con el saldo de la cuenta en el mayor general.

EJEMPLO. Un ayudante de contabilidad examinó el fondo de caja chica, haciendo una lista de todas las partidas y sacando un total del fondo de $1,000; sin embargo, no cotejó esta cifra de $1,000 con el saldo en la cuenta del mayor general, que ascendía a $1,100. Más adelante, el contador en jefe encargado de la auditoría notó esta discrepancia de $100. El cajero de caja chica —ante la imposibilidad de colocar los $100 en el fondo a causa de lo inesperado de la visita de inspección— había corrido el riesgo de que no se descubriera el robo de los $100 y el desfalco estuvo a punto de no ser descubierto.

6. *Cotéjense todos los cheques en el fondo con los talones de depósito subsecuentes y con el estado bancario.* Los cheques en el fondo de fecha anterior al día en que se cuentan sus existencias deben depositarse en el banco, con conocimiento del auditor; éste debe examinar el próximo estado bancario para asegurarse de que fueron abonados en cuenta. En caso de que no lo hayan sido, deben tratarse como documentos incobrables o como adelantos, de acuerdo con las circunstancias. Si los cheques postfechados aprobados que haya en el fondo son liquidados durante la auditoría, se consideran como cuentas por cobrar en la fecha del balance de

Y PROCEDIMIENTO

en el balance general, como por Cuando existen buenos controles

compañía, las operaciones en efectivo pueden

vera que las que no son en efectivo.

la caja, sin embargo, tiene importancia por varias

las cuales mencionamos a continuación:

las operaciones comerciales terminan en la cuenta de Caja.

una transacción podrá no tener efecto inmediato sobre esta

partidas de activo compradas y vendidas, todo el activo

y transferido, y todos los gastos y obligaciones incurridas y liqui-

la caia.

es uno de los lugares favoritos para las operaciones fraudulentas.

a las cuentas de valores a cobrar comúnmente se hacen

en los documentos que acusan ingresos en efectivo; por tanto,

a Caja correspondientes a los cobros a la clientela no están

o más cuentas de dientes está equivocada.

asientos en el mayor general tienen su origen en el libro de

cargos a las cuentas por pagar comúnmente se hacen basándose en

correspondientes a egresos en efectivo.

en las cuentas en efectivo pueden indicar que se cometieron en

[Idos en efectivo y las operaciones en efectivo comúnmente se

comenzar la auditoría, con objeto de evitar la necesidad de

atrás hasta hallar un saldo en la fecha de un estado finansaldos en efectivo podrán ser relativamente grandes, o bien pequeños; y las transacciones en efectivo podrán ser pocas en en gran volumen, según sean las condiciones en que trabaja . De acuerdo con el sistema de control contable interno en las exigencias de la auditoría, la extensión del examen de iones en efectivo —de acuerdo con la contabilidad y los docuicos— compete al auditor decidirla de acuerdo con los procexpuestos en los Capítulos VII y VIII.

Lo. En una institución financiera, el auditor podrá decidir sumar todos diarios de ingresos y egresos, investigar el pase de todos sus asientos, y todos]os justificantes de los ingresos y egresos en efectivo del año bien revisar los justificantes de ingresos y egresos en una prueba al azar bloque). Cualquiera que sea la decisión a que se llegue respecto a prueba de las sumas y de la exactitud de pase de los asientos y a la revin de los justificantes de las transacciones, en todas las auditorías es ciso seguir ciertos procedimientos, de manera que el saldo en caja y

pueda verificarse en la fecha de la auditoría y las tran-

efectivo puedan también verificarse en, suficiente detalle para

el auditor pueda rendir un dictamen ponderado.

ectivo asume numerosas formas, como depósitos bancarios; exiscaja, que pueden ser en billetes, monedas, cheques no deposi-

postales no cobrados, letras no negociadas y cupones de bonos

no cobrados; fondos de caja chica;

FONDOS DE CAJA CHICA

269

fondos para nómina; jornales no reclamados, etc., todo de acuerdo con las peculiaridades y exigencias de cada compañía.

SECCION I: CONTROL INTERNO DE CAJA CHICA

Las características del control interno de los fondos de caja chica y de otros en efectivo deben ser de tal naturaleza que los salvaguarde, que no puedan hacerse desembolsos sin autorización y que la responsabilidad del fondo se centralice en una sola persona.

Cuestionario de control interno para caja chica. Como se expuso en el Capítulo V, el cuestionario de control interno puede archivarse como una unidad —en el archivo permanente— o bien con los papeles de trabajo en el punto en que se necesite.

El cuestionario de control interno para caja chica (Modelo 26) podrá completarse al terminar la auditoría o antes. Aun cuando sea posible opinar que el control interno es satisfactorio, esta creencia no significa seguridaci de que no existan errores o de que no se haya perpetrado un fraude.

El cuestionario de control interno que aparece en el Modelo 26, indica las normas de un control satisfactorio aplicable a la caja chica y a otros fondos, según se indica en las contestaciones afirmativas y negativas.

SECCION II: PROGRAMA DE AUDITORIA LA CAJA CHICA

Existen innumerables métodos para operar un fondo de caja chica. El programa de auditoría que delineamos a continuación para el examen de la caja chica, de acuerdo con la Norma N° 16, se basa en los supuestos siguientes: 1) funciona un sistema de fondo fijo y la composición total del fondo es igual al saldo de la cuenta en el mayor general; 2) se usan justificantes o recibos de caja chica; 3) se hacen resúmenes de los justificantes cada vez que se repone el fondo.

El siguiente programa de auditoría podrá ampliarse o reducirse de acuerdo con las exigencias del trabajo.

1. Contrólese simultáneamente todo el efectivo que ha de contarse y todos los

valores bursátiles negociables. 2. Cuéntense y hágase una lista de todas las partidas en el fondo. 3. Obténgase la firma de la persona bajo cuya custodia está la caja chica

acusando recibo del efectivo, justificantes y otras partidas pertenecientes al fondo. 4. Obténgase la aprobación por escrito de una persona responsable para todos

los justificantes de gastos, valores a cobrar y cheques de empleados que haya en el fondo. 5. Reconcíliese el fondo con el saldo de la cuenta de Caja Chica en el

mayor general en la fecha del balance general. 6. Cotéiense todos los cheques en el fondo con los talones

de denósitn v con elestado hanrario.

7. Examínese la evidencia original de los desembolsos y

ncanres ae caja curca con el jusruicante que cuore ¡a inspecciónense las distribuciones y aprobaciones.

Verifíquense las sumas y las sumas laterales de los justificantes de reno-

tono.

1,
Y PROCEDIMIENTO

9g

FONDOS DE CAJA CHICA

271

D por—CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO Por FONDO DE CAJA CHICA
usa el sistema de fondo fijo? Sí
una sola persona responsable principalmente de cada fondo? Sí
ificantes de caja chica:
Se exigen siempre en cada desembolso del fondo? Sí
[Están numerados? Sí
Los firma el que recibe el efectivo desembolsado? Sí
Están escritos con tinta? Sí
Llevan el importe en cifras y en letras? Sí
Los aprueba una persona responsable? Sí
;Se cancelan, juntamente con los documentos justificantes, de
’arma que no puedan usarse nuevamente? Sí
extienden los cheques para renovar el fondo a la orden del
ro del fondo? Sí
ajero del fondo:
Tiene acceso a los ingresos en efectivo? No
;Tiene acceso a los libros generales de contabilidad? No

ndo se cambian cheques usando el efectivo del fondo, ¿debe
ieramente aprobar el cheque alguna otra persona que no sea
ajero de caja chica? Sí
aprueban oficialmente los adelantos hechos del fondo? Sí
depositan puntualmente en el banco los cheques pagados con
existencias del fondo? Sí
viste un buen sistema de auditoría interna para los justificantes
caja chica, que actúe cuando se renueva el fondo? Sí
s razonable el importe del fondo de caja chica? Sí
ay cheques postfechados en el fondo? No
las erogaciones de apariencia razonable? Sí
iuál es la cantidad máxima que puede pagarse con el fondo por
justificante aislado de caja chica? $25.00
practica una auditoría interna de sorpresa en la caja chica y
sus operaciones? Sí

9. Cotéjense los justificantes de renovación del fondo con el registro de

pólizas, el libro de gastos, el libro de egresos en efectivo u otros medios. 10. Obténgase de un funcionario responsable la aceptación y aprobación por

escrito de cualquier déficit en el fondo. 11. Obténgase la ratificación directamente de los vendedores y otro personal

de la compañía dula cantidad en efectivo —de caja chica— que tienen en su poder al finalizar el período social. 12. Si la auditoría tiene lugar después de terminado el período social, recon-

cíliese la cuenta a la fecha en que terminó el ejercicio social.

En las subsecciones siguientes se trata de los procedimientos que se han de seguir.

1. Contrólese simultáneamente todo el efectivo que ha de contarse y todos los valores negociables. El control simultáneo de cada fondo, todo el efectivo no depositado y todos los valores negociables, es necesario con objeto de evitar transferencia de un fondo a otro, del efectivo a los valores o de los valores al efectivo, durante el curso de la auditoría de la caja. Por tanto, todas las cajas fuertes, cajas donde se guarde efectivo, archivos de valores, etc., deben sellarse al mismo tiempo. Después de haber contado el contenido de cada caja fuerte, caja de efectivo, archivo de valores, etcétera, pueden entregarse al cliente.

2. Cuéntense y hágase una lista de todas las partidas en el fondo. Si es posible, con objeto de evitar confusión y economizar tiempo, cuéntese el efectivo, valores y documentos, bien sea después de horas hábiles o antes de comenzar las operaciones del día. No debe anunciarse por anticipado que se va a contar el efectivo, pues podría disimularse temporalmente un déficit.

Frecuentemente se hallan en el fondo de caja chica comprobantes de adelantos a cuenta de sueldo, vales y otros justificantes similares; no forman parte de la caja chica; son cuentas o

documentos por cobrar.

El auditor normalmente contará los billetes y monedas y hará una lista de ellos por denominaciones, cantidad y total de cada denominación. No se considera necesario abrir los paquetes de monedas, a menos que el auditor sospeche que no están completos o han sido rellenados con algún material sin valor.

Debe hacerse una lista de los cheques que haya en el fondo. El auditor debe cotejar los cheques que haya en el fondo con sus papeles de trabajo del período anterior para averiguar si alguien está obteniendo constantemente préstamos del fondo.

Deben examinarse y tabularse los justificantes de gastos en el fondo de caja chica. El auditor debe ver que estén en regla en los justificantes la fecha, cantidad, objeto, firma de la persona a cuya custodia está la caja chica, evidencia justificante y aprobación del funcionario con autoridad para ello.

En la Auditoría Modelo se presenta una forma de papel de trabajo para la caja chica; otra forma aparece en el Modelo 27.

3. Obténgase la firma del cajero de caja chica, acusando recibo de la devolución de efectivo, justificantes y otros efectos del fondo. El auditor

en que haya testigos cuando cuenta el fondo de caja chica, de

no pueda acusársele de inmoralidad en caso de que haya un

Modelo 27

FAIRVIEW COMPANY Hoja de trabajo de caja chica

Diciembre 31, 19 59

Denominaci6n	Número	Importe
Billetes:		
$10.00	20	$200.00
5.00	14	70.00
1.00	32	32.00
Monedas:		
0.50	10	5.00
0.25	25	6.25
0.10	30	3.00
0.05	50	2.50
0.01	25	0.25
		$

Fecha	Librador	Banco	Importe
tidados:			
Dio. 27. 1959	James Duros	Western	$100.00,1

Die. 30. 1959 Oordon Otto Provident
’.0.00*
Dic. 31, 1959 garvey Seaman Nornood 120 00/1.
efectivo y efectos de caja$

es aprobados de gastos:

519.0o.

a6o.oc 579.0c

960)

empleados:

Justificante Nº	1959	Fecha	Distribución de gastos	Importe
812		Dic. 23	Gastos con clientela	$ 62.490
813		Dic. 27	Material de oficina	13.100
814		Dic. 27	Viajes	8.129
815		Dic. 29	Timbres de correo	15.009
816		Dic. 30	Cenas	12.369
817		Dic.	Cenas	8.939

Pecha Nombre
Dic. 10, 1959 Dic. 20, 1959 Dic. 30, 1959

C. J. Goyert Dave Jenkins Chas. Purdy

$ 50.00V 175.00V

(véase LID 9) aprobado por el tesorero, B. Hile, y cargado a Gastos de dainistraelb

r

n9.00

1.00 11.000.00*

Arqueo atestiguado por Devolución del fondo recibido por o en el banco, bajo nuestra reePonembilidad. do y aprobado por el tesorero, D. !hado con el mayor general según el 9, haciendo la contrapartida en enero 1, 1960. rda con el mayor general. minaron las pólizas de renovación o reposición del fondo N21 846., 962 y 1641 (10 por 9. No ha habido errores.

na vez contado el fondo, el auditor debe obtener un recibo del caja chica en que conste que recibe devuelto intacto el fondo. de vista contable es que el auditor debe simplemente indicar

’eles de trabajo el nombre de

FONDOS DE CAJA CHICA

273

el fondo, puesto que la obtención de un recibo del cajero de caja chica sugiere que el fondo estaba fuera de su custodia.

4. Obténgase aprobación por escrito de una persona responsable para todos los justificantes de gastos, valores a cobrar y cheques de empleados que halle en el fonda. Aun cuando los documentos mencionados en el epígrafe son de uso normal y evidentemente están apoyados en comprobantes adecuados, no debe descuidarse tener la precaución de insistir en que sean aprobados por escrito.

EJEMPLO. El contenido del fondo de caja chica • aparentemente estaba en buen orden. El auditor solicitó la aprobación del tesorero del contenido del fondo. Este estaba compuesto de varios vales de los empleados; el tesorero examinó superficialmente los vales y repentinamente advirtió que había uno por $75, ostensiblemente de un empleado de la oficina del departamento del tesorero. Este dijo que recordaba que el empleado había solicitado un préstamo de $75 inmediatamente después de haber salido del hospital. El tesorero recordaba también que el empleado le había pagado a él directamente los $75 y que él personalmente los había entregado al cajero de caja chica Una nueva investigación probó que la fecha del justificante original de caja chica era 2-6-59; el cajero de caja chica había substraído el justificante original, cambiado su fecha a 12-6-59, y alterado su número de orden poniendo uno de la serie corriente.

5. Reconcíliese el fondo con el saldo de la cuenta de caja chica en el mayor general en la fecha del balance general. Una vez que se haya sacado el total del fondo, debe cotejarse con el saldo de la cuenta en el mayor general.

EjEmno. Un ayudante de contabilidad examinó el fondo de caja chica, haciendo una lista de todas las partidas y sacando un total del fondo de $1,000; sin embargo, no cotejó esta cifra de $1,000 con el saldo en la cuenta del mayor general, que ascendía a $1,100. Más adelante, el contador en jefe encargado de la auditoría notó esta discrepancia de $100. El cajero de caja chica —ante la imposibilidad de colocar los $100 en el fondo a causa de lo inesperado de la visita de inspección— había corrido el riesgo de que no se descubriera el robo de los $100 y el desfalco estuvo a punto de no ser descubierto.

6. Cotéjense todos los cheques en el fondo can los talones de depósito subsecuentes y con el estado bancario. Los cheques en el fondo de fecha anterior al día en que se cuentan sus existencias deben depositarse en el banco, con conocimiento del auditor; éste debe examinar el próximo estado bancario para asegurarse de que fueron abonados en cuenta. En caso de que no lo hayan sido, deben tratarse como documentos incobrables o como adelantos, de acuerdo con las circunstancias. Si los cheques postfechados aprobados que haya en el fondo son liquidados durante la auditoría, se consideran como cuentas por cobrar

en la fecha del balance general.

EJEMPLO. En julio 3, 1959, el gerente de la oficina cambió un cheque

r,ersok$200 en la caja chica y pidió que no se depositara en el

co. En diciembre 31, 1959, extendió un nuevo cheque a cambio del había entregado en julio 3, 1959. En enero 2, 1960, el auditor contó fondos de caja chica y dió instrucciones de que el cheque del gerente la oficina fuese depositado en el banco; éste lo devolvió marcado ”Sin los”. Entonces el auditor pidió al tesorero que aprobara el ”préstamo” 1200; el tesorero rehusó hacerlo y los $200 se dedujeron del sueldo del nte de la oficina en enero 31, 1960.

o una investigación comprueba que los cheques existentes en depositados en el banco amparan un préstamo autorizado, debe asiento transfiriéndolos de la cuenta de Caja Chica a otra, Ltas por Cobrar de los funcionarios y empleados. Si cualquiera idas es incobrable, debe cargarse a gastos. amínense los comprobantes originales y cotéjense los justificantes ica con el justificante de renovación del fondo; inspecciónense ciones y aprobaciones. El contador debe seleccionar una muesida (véase Capítulo VIII, pág. 235) de los justificantes de del fondo de caja chica. Con un control interno satisfactorio, ciento de estos justificantes deberá ser suficiente. Debe examicha, objeto, aprobación, importe y cuenta que ha de cargarse ficantes individuales de caja chica en ca112 resumen de renovando. Deben examinarse los comprobantes originales buscando >. Deben totalizarse los justificantes de caja chica y cotejarse orte que aparece en el cheque de renovación del fondo. Debe e la exactitud de las distribuciones a las cuentas de gastos.

Lo. El fondo de caja chica de una compañía se renovaba con regulad todos los viernes cada dos semanas. El auditor seleccionó cuatro de ; fechas para examinarlas. Los totales que acusaban las cintas de máa sumadora que había sacado de los justificantes de gastos de caja a aprobados en cada fecha, acusaban un déficit de $25 en la distrión en el resumen de justificantes y en el registro de pólizas en cada Amplió su prueba a la totalidad y halló que todas la renovaciones ondos acusaban una suma de $25 en exceso del total de los justificanaprobados. Había 25 justificantes de renovación del fondo (no se había nado el fondo al final del ejercicio), o sea un déficit total de $625, se había cargado igualmente a atenciones y agasajos y a gastos de para trabajos extraordinarios, fuera de horas hábiles.

rifíquense las sumas verticales y horizontales en los justificantes ión del fondo. Debe determinarse la exactitud de las sumas r horizontales haciendo una prueba en un número seleccionado ntes de renovación del fondo para evitar los fraudes.

to. Todos los justificantes aprobados de caja chica en todas las naciones de fondos concordaban con los asientos de distribución en el men de renovaciones. Al sumar verticalmente los resúmenes de reno~es, se descubrió que había un error en exceso en la suma de $160 año, habiéndose substraído una suma igual del fondo de caja.

téjense los justificantes de renovación del fondo con el registro

do anetne do para u

justificantes de caja chica según las indicaciones que aparecen en cada uno de los justificantes seleccionados de renovación del fondo, debe cotejarse con el asiento correspondiente en la contabilidad que contabilizó los gastos, con objeto de tener la seguridad de que la distribución final a las cuentas está bien hecha.

EJEMPLOS. 1) El justificante de renovación del fondo muestra que se han cargado $100 a la cuenta de Timbres de Correo. Cuando se llevaron al registro de pólizas, los $100 se cargaron en la cuenta de Gastos de Publicidad, inadvertidamente. 2) Un justificante de renovación del fondo muestra $175 como gastos de atenciones y agasajos. Deliberadamente, pues el gasto total por este concepto se consideró excesivo, los $175 se llevaron al registro de pólizas como suministros de fábrica.

10. Obténgase la aprobación y aceptación por escrito de un funcionario responsable para cualquier déficit en el fondo. Esta aprobación debe obtenerse aun cuando el cajero de caja chica cubra el déficit al hacer el arqueo de fondos. El objeto de la solicitud es conseguir la aprobación de los déficit, si éstos obedecen a errores de buena fe, y poner en conocimiento del funcionario que existe un déficit.

11. Obténgase ratificación directa de los vendedores y otro personal de la oficina de la cantidad en efectivo —de caja chica— que tengan en su posesión al terminar el ejercicio social. El principal objeto en este caso no es precisamente averiguar qué cantidad en efectivo tienen los empleados en su posesión, sino comprobar si recibieron las cantidades indicadas en efectivo.

EJEMPLO. Una ratificación indica que un vendedor recibió $200 para gastos de viaje en diciembre 28, 1959; el justificante de caja chica era de $300.

12. Si la auditoría tiene lugar después de terminado el ejercicio social, reconcíliese la cuenta en la fecha en que terminó el ejercicio social. Frecuentemente, no es posible hacer arqueo de los fondos en caja chica exactamente a fin de año. El tiempo más conveniente, naturalmente, es inmediatamente antes de horas hábiles en el primer día del nuevo ejercicio social o inmediatamente después de horas hábiles en el último día del año. Cuando se verifica el fondo después de cerrar el ejercicio, los papeles de trabajo deben facilitar que el fondo pueda calcularse hacia atrás para determinar su situación en la fecha de cierre del ejercicio social. Este fin se logra mostrando la composición del fondo en la fecha en que se hizo el arqueo en realidad, mostrando el resumen de las transacciones entre la fecha en que se hizo el arqueo y el final del ejercicio. La cifra resultante mostrará el total del fondo al cerrar el ejercicio social, de este modo:

Efectivo en el fondo, en febrero 10, 1960 $ 900 Más: Justificantes de caja

chica de enero 1 a febrero 10, 1960 200

$1,100 Menos: Renovación en efectivo del fondo, enero 1 a febrero 10, 1960 100

Saldo del fondo, en diciembre 31, 1959 $1,000

renueva el fondo de caja chica en la fecha del balance general, ue aparecerá en este último no será igual que el que aparece del mayor. El auditor debe asegurarse que se hagan los asiennecesarios para transferir los desembolsos de caja chica a las opiadas en el período en que se practica la auditoría. En el nal, podrá mostrarse la caja chica separadamente, o podrá :on la cuenta de bancos.

Supóngase que el fondo de caja chica asciende a $500. El auditor a el fondo en la fecha del balance general y descubre que hay $100 stificantes de pagos por transportes. En sus papeles de trabajo el r preparará el siguiente asiento de diario:

FONDOS DE CAJA CHICA

277

Transportes .. Caja Chica

100

te asiento se hará en el diario y se pasará a la cuenta correspondiente contabilidad del cliente, haciéndose un asiento de contrapartida al piar el nuevo ejercicio social, con objeto de restablecer el saldo en do a $500.

sospechas de fraude en relación con las operaciones de caja misejable practicar un nuevo arqueo y reconciliación intemondo antes de terminar la auditoría. Debe recordarse que los Lja chica son una fuente favorita de robos. >ndos de caja chica están distribuidos en sucursales distantes u isiones de las oficinas centrales, y si el auditor normalmente :as sucursales, debe tener cuidado al aceptar los estados de de las sucursales. Si en las oficinas matrices hay sistemas de auditoría internos satisfactorios y controlan eficazmente las otras subdivisiones, el auditor podrá estar justificado al aceptar de caja chica de, las sucursales. Sin embargo, en el informe su auditoría debe explicar que la caja chica y otros fondos sales y en las otras subdivisiones no fueron examinados. El dimiento que puede seguirse es insistir en que la oficina central talmente los fondos en las sucursales al cerrar el último día rcicio social y que todos los justificantes del fondo del ario se oficina central, para que los examine el auditor. nás de los fondos de caja chica

acostumbrados existen otros dos para dar cambio a los clientes, fondos de las cajas regisfondos de nómina—, la auditoría de cada uno de ellos debe mismos procedimientos delineados para la caja chica, prepaioja de trabajo separada para cada uno de ellos. El objeto de efectivo para nómina es cubrir los adelantos a los obreros y

próximo día de pago. Los justificantes en un fondo de nómina correspondientes a los pagos hechos deben examinarse para determinar su autenticidad. Si el fondo de nómina se lleva en un banco, su auditoría sigue el procedimiento descrito en la sección que trata de las existencias en bancos en el Capítulo X.

Si se usa un diario de caja chica para contabilizar las transacciones menores bajo un sistema de fondo fijo, los asientos deben verificarse de acuerdo con los procedimientos detallados en el Capítulo VIII para la auditoría de los egresos en efectivo.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. Si se lleva un fondo de caja chica bajo el sistema de fondo fijo, explíquense

los pasos necesarios para practicar una auditoría en ese fondo. 2. Durante el curso de la auditoría de un fondo de caja chica de $100 que se

llevaba en el departamento de recepción de un cliente, una persona desconocida entró a la oficina del departamento de recepción donde el contador estaba examinando el fondo en presencia del cajero, un empleado del departamento. El empleado se acercó al desconocido y, en voz muy baja, le dijo: "Préstame $5.00 para la caja chica." El contador alcanzó a oírlo. ¿Qué curso de acción debe seguir este último? Explíquese la base en que se finca la respuesta. 3. Un contador ha practicado una auditoría en la contabilidad de la Teel Com-

pany durante seis años consecutivos. Todas las pólizas y sus justificantes de 1959 fueron destruidos en un incendio en diciembre 31, 1959. En el período intermedio no se había practicado ningún trabajo de auditoría. En relación con las pólizas y justificantes de caja chica destruidos y suponiendo que el resto de la contabilidad estuviese intacta, ¿cómo practicaría la auditoría un contador? 4. La Geneva Corporation abre una sucursal en Auburn, una ciudad distante

varios centenares de millas de la oficina central. Esta sucursal necesitará un fondo grande de caja chica. En razón del peligro que representa conservar un fondo considerable en la oficina de la sucursal, se decide abrir una cuenta bancaria en un banco en Auburn, donde se lleve el fondo. La cuenta estará a nombre de la compañía y el banco está autorizado para pagar cheques extendidos a cargo de la cuenta firmados por el cajero de la sucursal. Los desembolsos del fondo han de estar apoyados en recibos debidamente firmados, que han de enviarse a la oficina central para su aprobación, antes de renovar el fondo en la cuenta bancaria. ¿Es de considerarse apropiado este procedimiento? 5. La Foy Company cuenta con siete vendedores. 'tos adelantos para gastos de

viaje a los vendedores se les hacen del fondo de caja chica, previa la aprobación del gerente

de ventas. Cuando un vendedor regresa de viaje, devuelve el efectivo que no ha gastado al cajero de caja chica, quien revisa las cuentas de gastos de los vendedores y las archiva. Cuando el fondo de caja chica necesita ser renovado, se clasifican los gastos y se asientan en el registro de pólizas, se extiende un cheque por el efectivo neto desembolsado y se completa nuevamente el fondo. a) ¿Dónde está el defecto en este procedimiento? li) ¿ Qué principio en el control de caja chica se ha violado? e) ¿Sería apropiado el procedimiento si las cuentas de gastos de los vende-

dores se adjuntaran a la póliza que justifica la renovación del fondo? d) Sugiérase un sistema que proporcione un control apropiado. 6. En la auditoría de un fondo de caja chica de $700, se presentaron al auditor

UDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

litot-ía del fondo de caja chica fue la misma del balance general. los asientos de ajuste necesarios en el diario.

$390.00 das 53.18 res de correo
14.72 de devoluciones de ventas, por efectivo devuelto a los ¡entes
24.80 de un empleado, postfechado un mes 100.00 icantes de diversos
gastos de oficina 75.40 as de ventas de un empleado que compró mercancías la compañía; el importe del pago se sacó del fondo se asentó como una venta al contado, dejando las botas en caja chica 31.90

$700.00

de la Linder Company practicó una auditoría en el fondo de caja tdiatamente después de horas hábiles en junio 30, 1959, fecha en aba el ejercicio social de la compañía. El auditor halló el contenido el fondo:

tes $139.00 edas 10.82
ficantes de caja chica: tsolina para los autocamiones de reparto 47.20
ateriales de oficina 24.66 press
30.00 :paraciones al equipo de oficina 19.74 éstamos a
empleados de oficina 50.00 alegue expedido por la Linder Company, a la orden de Joseph Jinks, el cajero de caja chica 137.00
cheque de un empleado, devuelto por el banco por falta de fondos
30.00 hoja de papel en que aparecen las firmas de varios empleados de la oficina, juntamente con sus aportaciones (total, $25) para hacer un regalo a un obrero que renunció a su puesto. Adjunto a la hoja de papel hay billetes que importan
25.00

$513.42

enta en el mayor general de Caja Chica tiene un saldo de fondo

00

asientos de ajuste deben prepararse en junio 30, 1959?

kué importe debe mostrarse la caja chica en el balance general de

30, 1959? o inesperado de los fondos fijos de caja chica de la Y Company,

ba en libros en la suma de $5,000, se llevó a cabo en noviembre

gañía actúa como agente de una compañía de express, expidiendo les. Los esqueletos o formas en blanco para los giros postales están del cajero para que los empleados de la compañía los extiendan por es depositadas. Se hace una liquidación semanalmente con la comexpress, visitando su representante las oficinas de la Y Company. En cobra el importe de los giros expedidos, cuenta los esqueletos no eja otros nuevos, numerados en serie. ero nresent6 el estado siguiente de la ramonairiAn del fondo-

10.

FONDOS DE CAJA CHICA

Efectivo (billetes y monedas) Cheques liquidados Justificantes (escritos a lápiz y firmados por los

recipientes) Cheques ”Sin fondos” (fechados junio 10 y 15, 1960) Copia de los recibos de caja chica: Devolución de adelantos sobre gastos $200 Venta de giros postales (N° C1015-21) 100 Esqueletos para giros postales en blanco que asegu-

ran haber comprado a $100 cada uno en la compañia de express (N° C1022-27)

279

$2,200 500

740 260

300

600

En la fecha en que se llevó a cabo el arqueo había también en existencia lo siguiente:

Giros postales no usados, N° C1028-37. Sobres de jornales no reclamados (sellados, desconociéndose sus importes). El siguiente día, el cajero del fondo presentó justificantes en un total de $400, explicando que se habían extraviado temporalmente el día anterior. Representaban adelantos a los obreros a cuenta de jornales. a) Muéstrese la composición

apropiada del fondo en noviembre 10, 1960. b) Especifíquense los procedimientos de auditoría necesarios para verificar las

partidas en el fondo.

(I.A.C.P.T.) 9. En un espíritu de cooperación, la Rellon Company compra artículos espe-

cializados de menaje de casa para sus empleados y obreros. La compañía lleva una cuenta especial, titulada Servicios para el Personal, a la cual carga las compras que hace de artículos para su personal y acredita cuando éste paga por las compras que realiza. La cuenta está saldada al final de cada mes durante todo el año. El contador en su auditoría anual, ¿deberá dedicar atención

especial a esta cuenta? Después de una auditoría de la caja de la Ginger Company, el resumen aparece como sigue:

Caja chica $ 500 Cheques en existencia no depositados 12,300 Cuenta comercial en el First National Bank 98,200 Efectivo en la oficina de la sucursal 1,000 Cuenta de ahorros 28,000

Total en efectivo $140.000

El resumen concuerda con el que preparó la Ginger Company. Los $28,000 en la cuenta de ahorros fueron depositados por acuerdo del consejo de directores para la adquisición de nuevos enseres para la tienda, que han de comprarse a medida que lo requieran las necesidades de la compañía. ¿Son los $28,000 una parte de las existencias en efectivo y deben por tanto mostrarse como activo circulante? 11. La Glenco Company compra sus materias primas a la Lookout Company.

Cuando las compras alcanzan la cifra de $10,000 mensuales, la Lookout Company hace un descuento del 10 por ciento sobre el precio neto de compra a todos sus clientes, incluso a la Glenco Company. La Lookout Company envía por correo los cheques de descuento el 10 de cada mes siguiente. La Glenco Company ha excedido en sus compras la cifra base en todos los meses del año pasado. El auditor contratado por la Glenco Company para practicar una auditoría no puede hallar en la contabilidad ningún asiento que acuse el recibo de los descuentos mencionados- El cajero informa al auditor que el
UDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

cosita mensualmente estos cheques en una cuenta bancaria llamada unpany, Privada" y que no se hace ningún asiento en la contala compañía por estos descuentos. La ratificación que el auditor del banco dice lacónicamente "Glenco Company, Privada, $32,000", rda con el cálculo que el auditor ha hecho del descuento. ¿Qué

br el auditor? incario reconciliado de la Glen Company, de diciembre 31, 1959,

$242,158. Las ventas del año terminado en la misma fecha im1,728,462. El fondo de caja

chica es de $50 y se lleva de acuerdo bma de fondo fijo. El auditor no hizo arqueo en la caja chica, ninguna de sus transacciones. comentar en su informe de auditoría sobre estas dos omisiones?

br fue contratado para practicar una auditoría en la contabilidad ate que no deposita intactos sus ingresos, sino que paga algunos ellos. Al contador no le fue posible visitar las oficinas de su a enero 20, 1960. Sin embargo, suplicó a su cliente que preparara :fijación bancaria en la fecha del balance general, diciembre 31, embargo, el cliente no cumplió con esta solicitud. En realidad, el ha hecho una reconciliación desde diciembre 31, 1958. mañana de enero 20, 1960, el auditor hizo arqueo de caja, que importe de $2,000; obtuvo directamente un estado bancario de esa

que mostraba un saldo a favor del cliente de $8,260; no había circulación. El saldo de la cuenta ole Caja en el mayor, después sentado los ingresos y egresos de la hoja de trabajo de enero 1 a .960, fue de $11,000, resultando por tanto una discrepancia de $740. procedería el contador para explicar esta diferencia? ugestiones podría ofrecer el contador para proceder en el futuro? Construction Company es una compañía constructora, especializada trucción de grandes edificios para oficinas en áreas metropolitanas. or ha practicado anualmente la auditoría de la compañía durante seis años. En la auditoría del año que acaba de terminar descheques pagados, con un total de $120,000, a la orden del tesorero ipañía y endosados por él. Se hace una investigación de los jusque apoyan estos seis cheques; están igualmente extendidos a la tesorero, con cargo a la cuenta de Gastos de Publicidad. Las úniis que existen además de éstas en la cuenta de Gastos de Publicidad ñas sumas con un total de $2,500, pagadas por anuncios en diarios Cuando el contador interroga al tesorero, éste replica que los justiieron debidamente extendidos y aprobados. El secretario afirma lo presidente repite simplemente lo que dijo el tesorero. Ambos funsolicitan al contador que no haga ningún ajuste y que muestre los como gastos de publicidad. itador llega a la conclusión —acertadamente— de que la suma de debe haber sido empleada para impulsar la firma de contratos. El decide además mostrar la suma de $120,000 como gastos de pro: ventas; decide además hacer constar en su informe que se expidieron ›or un total de $120,000 a la orden del tesorero de la compañía. ase si la decisión del contador es acertada. estados financieros y resúmenes de ciertas cuentas del mayor de Company en los cuales se ha practicado una auditoría, prepárese un ingresos y egresos en efectivo, juntamente con todas las relaciones Para el ario 1960 con todos los detalles que permitan los infor.. lile se dispone.

FONDOS DE CAJA CHICA

ELDER COMPANY Balance general

CAPITAL CONTABLE Diciembre 31,1959

Existencias en Caja y Bancos $l25,460

Valores a cobrar comerciales $242.730 Menos: Reserva para deudas malas 8,650

....

Inventarios, a más bajo costo o mercado

Valores bursátiles para venta, al costo Menos: Reserva para baja de precios

Total del Activo Circulante

Menos: Pasivo Circulante: Acreedores de mercancías Cuentas de gastos generales Impuestos acumulados sobre bienes Intereses acumulados sobre bonos Impuestos por pagar sobre la renta

$234,080 97,460

$ 2,000

$459,000

$ 86,050 44,000 18,010 5,375 10,565

$1b4,000 Capital Contable en Trabajo .. $295,000

Planta y equipo al costo Menos: Reserva para depreciación

$599,561 123,461

$476,100 $771,100

Diciembre 31,

1960

$136,570

$338.666 16,881

$321,785 188,645

$ 84.000

3,000

$ 2,000 $ 81,000

$728,000

$ 99,985 67,870 21,718 2,875 167,552

$360,000 $368,000

$804,840 178,740

$626,100 $994,100

281

PASIVO Y CAPITAL

Pasivo a largo plazo: Bonos, 5 por ciento, pagaderos en 1968

Capital social, 10,000 acciones a $40 .. Menos: Capital social en tesorería ..

Utilidades pendientes de aplicación, di-

ciembre 31, 1959 Saldo de utilidades líquidas en 1960

$215,000

$400,000 12,500

1381,500

$168,600

Menos: Dividendos pagados

$115,000

100,000 18,500

081,500

$168,600 379,000

$547,600 50,000

$497,600

$771,100

ELDER COMPANY de ingresos para el año terminado en diciembre 31, 1960

mercancías vendidas bruta sobre ventas

de venta y gastos generales $441,032 tos sobre bienes
21,718 es sobre bonos 8,250

s líquidas antes de impuestos federales : Provisión para impuestos federales sola renta

s líquidas

$4,540,670 3,523,118

$1,017,552

471,000 $ 546,552

167,552 $ 379,000

FONDOS DE CAJA CHICA Reserva para depreciación

283

Explicación Débitos Créditos
Saldo en enero 1, 1960 123,461
Provisión para 1960 cargada a Gastos Generales 57,241
Costo del equipo vendido en 1960 ($7,962), menos importe de 150 acciones de la compartía ($6,000) recibidas en pago Saldo en diciembre 31, 1960
1,962 178,740
180,702 180,702
bursátiles para venta. Los valores bursátiles para venta (costo, sesión de la compañía en diciembre 31, 1959, se vendieron en 1960 valores para venta que poseía la compañía en diciembre 31, 1960, a un costo de $84,000 en 1960. Valor a la par, $80,000; precio de iciembre 31, 1960, $81,000. 'r pagar. En julio 1, 1960, se redimieron en $105,000 bonos con par de $100,000. La prima se cargó a Gastos Generales. El interés se paga en enero 1 y julio 1.

Reserva para deudas malas

EJERCICIOS PRACTICOS

he Hollingsworth Gear Company: Caso Práctico de Auditoría. Bancos. Caja Chica. (Véase el tomo II.)

Explicación Débitos Créditos
E enero 1, 1960 incobrables de 1959 dadas de baja en
8,650
7,270
de cuentas de 1959 dadas de baja en
anteriormente i para 1960, cargada a Gastos Ge3

incobrables de 1960 dadas de baja en 1,504 2,005 15,000
diciembre 31, 1960 16,881
25,655 25,655
Planta y equipo
Explicación Débitos Créditos
enero 1, 1960 (costo a la fecha) 599,561
s en 1960, al costo el equipo vendido en 1960 a cambio O acciones de
la compañía 213,241 7,962
diciembre 31, 1960 804,840
812,802 812,802

CAPITULO X

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS;

INGRESOS Y EGRESOS

N I: CONTROL INTERNO DEL EFECTIVO Y SUS

OPERACIONES

trol interno apropiado aconseja que todos los ingresos en efeciten intactos, esto es, como se reciben; que todo el efectivo recibirse se reciba; que se hagan únicamente los desembolsos que todos los desembolsos se hagan con cheque; que se dé e cuenta en la contabilidad de los ingresos y de los egresos, y tribuciones entre las cuentas estén bien hechas. Un control cuado exige también la separación de las obligaciones penorecepción de efectivo, la contabilización de los recibos, los el banco, la conciliación de las cuentas, la autorización de y las entregas de efectivo. Modelo 28 se presenta una forma de cuestionario de control a las existencias en caja, en los bancos, y para el movimiento y egresos en efectivo. Las contestaciones que aparecen en el indican las normas satisfactorias de control interno.

II: PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EL EFECTIVO

ento más conveniente para practicar una auditoría de las en caja es inmediatamente después del cierre de un día de ediatamente antes de abrirlo. En numerosos casos, esto podrá e. Por lo que se refiere al procedimiento en sí, carece de imhora en que se examinen las existencias en caja. La extensión orla de los ingresos y egresos depende del sistema de control métodos de contabilidad y las irregularidades que se des1 curso de la auditoría, todo ello de acuerdo con la extensión de las pruebas indicadas en los Capítulos VII y VIII. dez del saldo de las existencias en caja y bancos depende de con que se contabilizan los ingresos y los egresos. Por tanto,

Preparado por_ Fecha

Revisado por_ Fecha—

Modelo 28

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CAJA

Página 1

Ingresos:

1. ¿Están las cuentas bancarias debidamente autorizadas por el con

sejo de directores?

2. ¿Abre el correo una persona distinta a la que prepara los depósitos?

3. ¿Abre el correo una persona que no tiene acceso al mayor de

cuentas por cobrar ni al mayor general?

4. El empleado que abre el correo, ¿ hace también la lista en detalle

de lo que se recibe?

5. ¿Compara una persona independiente lo recibido según aparece

en la lista del correo con los libros del cajero?

6. ¿Se depositan los ingresos en el banco diariamente e intactos?

7. ¿Se contabilizan en el diario los ingresos y se pasan a otros libros

al recibirlos?

8. ¿Están los ingresos de las ventas justificados con facturas, cintas

de máquina registradora, boletas de ventas, boletas de salida de

inventario, etc., a fin de comprobar los ingresos?

9. ¿Verifica las pruebas de las ventas al contado una persona que

no recibe su importe?

10. ¿Se controlan independientemente los ingresos por concepto de

dividendos, intereses, rentas, etc.?

11. ¿Deposita el dinero en el banco la misma persona que llena el volante de depósito?

12. ¿Son las obligaciones de la persona que hace el depósito bancario de tal índole que tenea acceso al mayor de cuentas por cobrar o los estados para los clientes?

13. Sella el banco y devuelve el talón duplicado de depósito a la persona que prepara el depósito?

14. ¿Se cotejan los talones duplicados de depósito sellados por el banco con los asientos originales en la contabilidad correspondientes a los ingresos?

15. ¿Tienen fianza las personas que manejan el efectivo?

16. Las personas en otros departamentos que podrían tomar parte en las irregularidades que puedan afectar los ingresos, ¿tienen fianza?

Si

Sí

Sí

Si

Si

Sí

Sí

Sí

Sí

Sí

No

No

N(

Sí

Sí

Si

Modelo 28 (Continuación)

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CAJA

Página 2

nservan en depósito los cheques postfechados?

itregan los cheques devueltos de los clientes a la persona

eparó el depósito bancario?

la vez se ha dado el caso de que un empleado rescate

s devueltos por falta de pago de los clientes?

o de que la respuesta a la pregunta anterior número 20 sea

tiva, ¿ tiene acceso a los ingresos, o al mayor de cuentas brar, o a los estados de los clientes el empleado que hace

ate?

los

valores bursátiles negociables al cuidado de la misma

a encargada de los ingresos en efectivo?

bramas de las sucursales, ¿se depositan en un banco local,

está situada la sucursal, pudiéndolas retirar únicamente la

central?

L directamente el banco local los estados bancarios a la ofi-

ntral?

úer persona en el departamento de caja:

repara facturas de ventas?

leva los libros de ventas?

’iene acceso al mayor de cuentas por cobrar?

’iene acceso a los estados de los clientes?

autoriza la ampliación de créditos?

lprueba los descuentos, devoluciones o bonificaciones?

firma documentos por pagar?

Piene alguna ingerencia en las cobranzas?

’repara, firma o envía cheques por correo?

xceptuando nómina):

todos los cheques numerados desde la imprenta? :onservan y archivan los cheques estropeados?

mutilan los cheques anulados de manera que no puedan vo1-

xpiden cheques ”Al Portador”?

un protector de cheques?

si

Nc

No

No

No

Sí

Sí

No

No

No

No

No

No

No

No

No

Sí

Sí

Sí

Modelo 28 (Continuación)

Página 3 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
CAJA

7. Las personas que firman los cheques son otras diferentes a las que:
a) ¿Manejan la caja chica? Sí b) ¿Aprueban las pólizas de desembolsos? Sí c) ¿Contabilizan los ingresos? Sí d) ¿Pasan los asientos a las cuentas del mayor? Sí 8. ¿Envía por correo los cheques cualquiera de las personas mencionadas en la pregunta 7? No 9. ¿Designa el consejo de directores las personas que firman los cheques? Sí 10. Si se usan sellos para reproducir las firmas, ¿está la máquina selladora adecuadamente controlada? Sí 11. ¿Se han dado instrucciones a los bancos para que no paguen los cheques extendidos a la orden de la compañía? Sí 12. ¿Se firman cheques en blanco con anticipación? No 13. ¿Llevan los cheques

una contrafirma? Sí 14. Cuando los cheques se presentan a la firma, ¿se presentan juntamente con ellos justificantes y facturas? Sí 15. ¿Se mutilan los justificantes y las facturas al pagarlas? Sí 16. ¿Puede presentarse una factura o justificante dos veces en demanda de pago ? No 17. ¿La misma persona prepara los cheques y aprueba las facturas? No 18. ¿Se reconcilian las cuentas bancarias cuando menos una vez cada mes? Sí 19. ¿Sella el banco y entrega directamente los estados bancarios y los cheques pagados a la persona que prepara la reconciliación? Sí 20. La persona que prepara las reconciliaciones bancarias:
a) ¿Firma los cheques? No b) ¿Contabiliza las transacciones al contado? No c) ¿ Maneja efectivo? No 21. La persona que reconcilia la cuenta bancaria:
a) ¿ Está encargada de dar cuenta de todos los cheques por número? b) ¿Examina las firmas? Sí c) ¿Examina los endosos? Sí d) ¿Examina el nombre del beneficiario? Sí

Modelo 28 (Conclusión)

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

289

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CAJA

Página 4

contabilizan puntualmente las transferencias de fondos de una

luta bancaria a otra?

devuelven al banco los cheques mal endosados para que los

ja?

controlan e investigan adecuadamente los cheques que llevan

Sí

Sí

’cho tiempo pendientes?

controlan adecuadamente las ”suspensiones de pago” en los

lques pendientes?

Sí

Sí

’termas de operación y procedimientos de auditoría para las exis-

caja y en bancos y para los ingresos y egresos, además de las

Isticas mecánicas de la auditoría de la contabilidad que aparecieron

apítulos VII y VIII. En general, el programa de auditoría sigue

secuencia de reconciliaciones, ingresos y egresos indicada a con-

IObténganse ratificaciones directamente de los bancos.

(Obténganse todos los estados bancarios, talones duplicados de depósito y cheques pagados.

Cuéntense y hágase una lista de todas las partidas en efectivo y de los

valores de caja.

Prepárese un estado bancario de reconciliación.

Si es necesario, prepárese una segunda reconciliación con fecha posterior

al cierre del ejercicio social.

Usese el procedimiento de examinar los cheques pagados.

Fíjese el corte apropiado de los ingresos y egresos. Cotéjense los asientos diarios de ingresos con los talones duplicados de

depósito, los estados bancarios, facturas, cintas de máquina registradora, boletas de ventas, etc.

Examínese el trato que se da a los cheques pagados devueltos por el banco de los clientes.

Obténgase ratificación de los talones de depósito en cuanto a detalle por un período que abarque unos cuantos días antes y después de la fecha de cierre del ejercicio social. Cotéjense los cheques no depositados que haya en existencia con los datos en las listas de remisión de efectivo y con los asientos en el diario de ingresos. Cotéjense todos los

cheques y dinero en efectivo en existencia con los talones de depósito correspondientes y con el estado bancario. Hágase una lista de todos los cheques por pagar extendidos al portador, para nómina, a la orden de bancos, funcionarios, empleados y otros acreedores infrecuentes. Hágase una lista de todos los cheques que llevan largo tiempo en circulación e investíguese por qué no han sido cobrados. Hágase una verificación de los fondos especiales. Verifíquense las existencias en las sucursales nacionales y del extranjero.

J, nay soorepros oancanOs.

18. Pruébense los descuentos. 19. Pruébese si hay traslapos o retenciones fraudulentas. 20. Compruébese que no circulan cheques en descubierto. 21. Compruébese que los ingresos en efectivo son de buena fe. 22. Justifíquense los egresos en los libros de egresos con cargo a cuentas que

no sean cuentas por pagar. 23. De acuerdo con la auditoría de la contabilidad, a) súmense los libros de

ingresos y egresos; b) cotéjense los pases de asientos al mayor general y a las cuentas en el mayor auxiliar; verifíquese la distribución de ingresos y egresos a las cuentas apropiadas de ingresos, valores a cobrar, gastos, valores a pagar y otras.

Las secciones subsecuentes de este capítulo indicarán los procedimientos que han de seguirse en la auditoría de las existencias en caja y en bancos, juntamente con la auditoría de las operaciones al contado. Es preciso considerar que será necesario variar la secuencia en los procedimientos con objeto de adaptarse a las necesidades de cada contador y facilitar las operaciones en una auditoría determinada.

1. Obténganse ratificaciones directamente de los bancos. En la fecha de cierre del ejercicio social deben obtenerse ratificaciones de los depósitos bancarios. Como se indicará en la sección 5 que viene a continuación, podrá ser necesario preparar una segunda reconciliación en caso de que la fecha de la auditoría de la caja sea posterior a la fecha de cierre. Las solicitudes de ratificación debe prepararlas el cliente de acuerdo con las instrucciones del auditor, enviándolas este último por correo en sobres con la dirección del remitente, el auditor; con objeto de evitar alteraciones, el banco debe dirigir directamente al auditor las ratificaciones.

EJEMPLO. La necesidad de obtener ratificaciones directas puede ejemplificarse de la manera siguiente: El auditor colocó entre el correo de salida del cliente las solicitudes de ratificación para que fuesen enviadas. El tesorero de la compañía substrajo una solicitud de ratificación, la abrió, escribió que el saldo bancario en diciembre 31 ascendía a $1,486, y la envió por correo al auditor. Esta solicitud correspondía a un saldo en la cuenta de nómina que había sido transferida a otro banco; pero en el primer banco había quedado un saldo a favor del cliente de $1,486, que representaba el importe de los cheques de nómina no cobrados ni reclamados, extendidos a la orden de los obreros que habían terminado su contrato de trabajo con la compañía. El tesorero se había apropiado de los cheques de nómina no reclamados, cobrándolos en varias tiendas locales, y había dado órdenes que todos los obreros que reclamaran jornales pasados se entendieran con él

directamente. Durante el curso de la auditoría, un antiguo obrero se presentó personalmente a reclamar su cheque; se descubrió el fraude a causa de que el tesorero estaba ausente y a la presencia del cheque cobrado del antiguo obrero entre los que devolvió el banco cuando se cerró la cuenta.

Las solicitudes de ratificación deben enviarse por correo a todos los bancos con los que el cliente ha tenido relaciones comerciales desde la última auditoría independiente, con objeto de evitar que no se llegue a conocer de la existencia de un saldo perdido. Preferentemente deben enviarse las solicitudes con antelación a la auditoría, de manera que las contestaciones

hayan llegado cuando el auditor se disponga a practicar su examen.
Modelo 29

AL BANCO DE RATIFICACION DE SALDOS

(Enviada por correo en duplicado al Banco)

rATIONAL BANK Enero 7, 1960 VD VINE STREETS 2, 01-110 iestros: llenar el informe adjunto y enviarlo por correo directamente a tores, Corbin y Drake, Contadores Públicos Titulados, en el sobre Lirigido que acompañamos.

Atentamente, THE CARNET CORPORATION

Arfen J. Raid, Tesorero

DUPLICADO Para el banco

rke lúbricos Titulados Ohio

¡estros: ación con la auditoría que practican Uds. en la contabilidad de THE CARNET CORPORATION

, informamos que:

libros muestran saldo(s) acreedor(es) a la orden de la firma men:n la(s) cuenta(s) y fecha(s) indicadas, como sigue:

E LA CUENTA

de Cheques

de Nómina

AL CIERRE EN Diciembre 31 19 59

Diciembre 31 19 59

19

CAN TIDAD

$ 45,228.00

$ 6,721.00

en Diciembre 31 19 59, nuestros libros muestran obligaciones de

mencionada, directas o contingentes (como librador, endosatario, o le préstamos, documentos, aceptaciones, u otras cuentas o contratos),

(En caso de no haber ninguno, sírvanse expresarlo así.)

DEI ÓN

FECHA

CANTIDAD PRLNCIPAL

con ?sin

11/15/59 ($20,000.00

VENCIMIENTO

2/15/60

TIPO DE IDESCRIPCION DEL

INTERÉS 1 COLATERAL

3%

Intereses pagados hasta febrero 15, 1960

le crédito, letras, convenios de fideicomiso, contratos abiertos para la y venta de divisas extranjeras, etc.:

autenticadas o refrendadas de talones de depósito, cubriendo los depólicados a continuación, se adjuntan a la presente:

CHA	IMPORTE	FECHA	IMPORTE
abre 29 19 59	$ 6,78421	Enero 2 19 60	$ 1,721.40

nbre 30 19 .59 nbre 31 19 59

$ 3,428.20 $ 1,927.15

Enero 2 19 60

Enero 4 19 60

$ 4,625.50 $ 3,751.28

forme cubre nuestras oficinas principales y todas nuestras sucursales ay aclaración en contrario.

itero 8, 1960

LINCOLN NATIONAL BANK (Nombre de la Institución)

Fred J. Morr

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

291

La solicitud al banco está redactada de tal forma que no solamente solicita comunique el importe de los depósitos a favor del cliente, sino que también pide al banco haga una lista de todas las obligaciones principales y secundarias del cliente y que declare las fianzas colaterales del cliente que pueda tener en su poder. Una solicitud al banco y la ratificación de éste aparecen en la Auditoría Modelo, en forma diferente de como aparece en el Modelo 29. La respuesta del banco entra a formar parte de los papeles de trabajo de la auditoría.

Cuando el auditor recibe del banco las respuestas a las solicitudes de ratificación, debe cotejar cada saldo en la contabilidad con los estados bancarios y con sus papeles de trabajo, para tener la seguridad de que no hay errores o discrepancias.

Si la solicitud de ratificación va dirigida a una institución financiera clausurada, debe pedirse también una expresión del importe probable de recuperación y cuándo podrá esperarse hacerlo efectivo.

2. Obténganse todos los estados bancarios, talones duplicados de depósito y cheques pagados. Con objeto de asegurar que las transacciones al contado se hagan con propiedad y puedan verificarse con acierto los saldos, el auditor debe obtener o tener a su disposición todos los estados bancarios, recibos o libretas de depósito en los bancos, talones duplicados de depósito, cheques pagados y la última reconciliación bancaria preparada por el cliente. Los saldos que aparecen en los estados bancarios deben concordar con las respuestas a las solicitudes de ratificación enviadas independientemente directamente el

banco.

Cuando se hace el arqueo de caja y la reconciliación después de la fecha de cierre, el auditor debe gestionar que el banco le envíe directamente a él el estado bancario y los cheques pagados hasta la fecha del estado bancario. Obteniendo directamente el estado bancario y los cheques pagados, podrá descubrir la circulación de cheques en descubierto, si existen.

EJEMPLO. En diciembre 31, 1959, se hizo un depósito en el Banco A, antes de la visita del auditor; el detalle del depósito concuerda con los asientos en el diario de ingresos. En febrero 1, 1960, el auditor recibe directamente del Banco A el estado bancario de enero 31, 1960, y los cheques pagados desde enero I, 1960, hasta enero 31, 1960. Uno de los cheques importaba $2,000 y habla sido extendido por la compañía a cargo del Banco B y había sido asentado como un ingreso (concordando con los asientos en el diario de ingresos y con los abonos a Cuentas por Cobrar) ;, pero no había sido asentado como crédito a Caja en el libro de egresos.

3. Hágase arqueo y una lista de las existencias en caja y de los efectos de caja. En la caja podrá haber dinero en efectivo; cheques no depositados, giros postales y letras; cupones vencidos y pagados de bonos; jornales no reclamados, y, tal vez, justificantes de gastos y adelantos. Deben sacarse de la caja los justificantes de gastos, préstamos y adelantos; y deben hacerse ajustes para mostrar el saldo exacto en caja.

Antes de hacer el arqueo de caja, deben tomarse medidas para controlar todo el efectivo en la organización, de manera que las existencias
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ro en un fondo o lugar no puedan transferirse a otro durante las es de arqueo para ocultar un desfalco. Si no es conveniente hacer simultáneo en todas las cajas, de todos los efectos de caja, y de valores negociables como documentos, bonos, certificados de de-

Modelo 30 ROUE0 DE LA CAJA GENERAL Y RECONCILIACION DE LIBROS

WATCH POINT COMPANY

Arqueo de Caja y Reconciliación de Libros

Diciembre 31, 1959

	Subtotales		
$10.00	24	240.00	
3.03	7	35.00	
1.00	62		62.00
5 0.30	4	$	2.00
0.10	6		0.60
0.01	50		

Coanny

d GreoII ply Co.

lea: Croas

Baco

Southern Provident Fonood

l’echa

1-14-60 12-23-59 12-30-59 12-31-59

12-30-59

1 450.00 (1)

150.00 (2)

1.115.50(3)

95.20 (3)

11.28 (5) 100.00 (5) (5)

• caja del cliente: ock, capataz

ea •probados: la caja del cliente: raneporta llegada 12-31-59 delantoe, viajes 12-31-59 aterial de oficina 12-31-59

cuanta en al nuera

me abajo y bancos

en enero 1, 1959 31, 1959

o tuvo lugar en enero 2, 1960, a las 8.30 a.a. ;vieron loe fondos a Bonn Davenport, Cajero

posfechado. ajuste: Sabes por Cobrar Comercial450.00

Caja

len por el banco, 12-30-59, sin fondos. Depositado anonimato ¡pusado en los libros de caja, 12-31-59. Liquidado en enero. pagado 1-2-60; se consideró como efectivo. de llegada 11.28 Maleable para viejas 100.00 Material de

oficina 14.00

Caja

Totales Observacione 337.00 3.10

1.810.70 119.00 (3) 50.00 (4)

125.28 (5) 1 2,445.08, . 12,682.01 115,127.09

575.28 .1 14,551.81

.1465,282.19 . 460.957.12

4.925.07 .1 15.127.09

450.00 1-2-60; liquidado.

125.28

esguardos de almacén y títulos de acciones, cada una de las partir quedar sellada por el auditor con objeto de evitar transferencias. itrol es igualmente necesario para que no pueda prestarse tempodinero en efectivo sobre los valores, con objeto de ocultar una la entre las existencias en caja y bancos y los saldos que aparecen rentas en el mayor. Cuando se ocultan en esta forma las diferencias,

ofertivn de raía ocrm reinan r nc

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

293

valores y presentarlos a la inspección del auditor. Cuando se hace arqueo y una lista de las existencias en caja, efectos de caja, valores y otras partidas fácilmente negociables, el auditor debe hacerlo ante testigos, quienes deben firmar la lista; después del arqueo —para su propia protección—

Modelo 31 ESTADO DE RECONCILIACION DEL BANCO

Preparado por_ Fecha

Revisado por Fecho

THE GARNET CORPORATION

Reconciliación Bancaria—First Rabanal Bank

Diciembre 31, 1959

Saldo según informe del banco, diciembre 31, 1959$45,228 Más: Ingresos, diciembre 31, 1959, depositados enero 3, 1960#“3,928

S49,156

Menos: Cheques pendientes:

Número

19,721 19,946 20,004 20,150 20,151 20,162 20,167 20,180 20,195 20,196

20,197

Fecha

10-10-59 11- 1-59 12- 9-59 12-18-59 12-19-59 12-28-59 12-29-59

Pagado por el banco en 1)

1-5-6o 1-4-60

Importe

10 25 155 4,000 ChC 5,000 ChC 1,488 1,281

1-4-60 1-5-60

12-29-59 Anulado; en archivo 12-30-59 1-6-60 295 12-31-59 1-6-60 350 12-31-59 1-6-60 486

20 ;1984 12-71-59 1-6-60

313,117

Menos: Cheques certificados pendientes (ChC arriba):

20,150$4,000 20,1515,000 9.000

Saldo bancario ajustado, diciembre 31, 1959145,039

Saldo según libros, diciembre 31, 1959 Más: Documentos cobrados 2)$ 7,000

Menos: Gastos de cobranza 3) 4

138,066

6.996

. ..~•••

$45,062 Menos: Carlos por cambios 4) Saldo ajustado en libros, diciembre 31, 1959

1) Estas fechas fueron tomadas del estado bancario de enero 31, 1960 2) Ajuste:

Bancos 7,000.00

Documentos por Cobrar 7,000.00

3) Ajuste:

Gastos de Cobranza 4.00

Bancos 4.00

4) Ajuste:

Cargos por Cambios 27.00

Bancos

Confirmado por el banco. ir Ultimo cheque.

23.00

es preferible que obtenga un recibo del cajero en el que se indique que han sido devueltas todas las partidas. En el Modelo 30 se presenta un papel de trabajo del arqueo y una reconciliación en libros de la caja general; en este modelo, debe notarse el peligro de permitir desembolsos de los ingresos corrientes.

Los cheques no depositados deben aparecer en una lista con mención de la persona o empresa que los extendió, el nombre del portador o beneficiario, el banco que ha de pagarlo, la fecha en que. fue extendido v su
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

El auditor debe totalizar independientemente las listas de cheques,

o de evitar un error en exceso en la suma que hace el cliente de

las partidas.

repárese un estado de reconciliación bancaria. Podrá prepararse

bancario de reconciliación separadamente para cada banco al

trabajo de auditoría a este punto, o bien antes, coordinándolo

rocedimientos que aparecen en el programa de auditoría. El audi-

preparar cuando menos una reconciliación independiente: n la fecha del balance general, o

En una fecha anterior a la del balance general, o

En una fecha posterior a la del balance general.

cada fecha debe usar una solicitud separada de ratificación, a ue ambas fechas hayan pasado, o a menos que una haya pasado

econciliación en la fecha del balance general. En la preparación conciliación bancaria en la fecha del balance general, es aconomenzar con el saldo bancario e ir trabajando hacia la comproel saldo en el mayor del cliente, considerando que lo que se está o es la contabilidad del cliente y no la del banco. Entonces se Iba el saldo ajustado cotejándolo con los libros del cliente. Este tipo lciliación se presenta en el Modelo 31. las las existencias en depósito y las remesas en tránsito deben verim la misma fecha, con objeto de descubrir las transferencias de contabIzadas. Deben añadirse las remesas en tránsito al saldo rece en el estado bancario, considerando que los cargos en efectivo iiadirse a los ingresos recibidos del diente en el período que se

cheques certificados no devueltos por el- banco una vez pagados recluirse en la lista de cheques en circulación; el cargo del banco duche entonces para efectuar la reconciliación. De esta manera, rá la atención al hecho de que estos cheques están en circulación nes a otro. Cuando se liquidan los cheques certificados, se elimie la reconciliación. En el momento de certificarlos, el banco los Irnediatamente en la cuenta del que los expide y coloca un talón con los otros cheques pagados mostrando la fecha, importe y uio del cheque certificado. No debe aceptarse el volante de cargo tel cheque, sino únicamente como evidencia de que hay un cheque do en circulación. Las costumbres seguidas en distintas partes de Unidos varían respecto a la devolución al librador de los cheques certificados.

EMPW. La necesidad de obtener los cheques certificados pagados podrá iemostrarse de la manera siguiente. El auditor estaba haciendo exámenes on intervalos de un mes. En un mes, se hizo certificar un cheque que mportaba $29,000. Un empleado en la nrenarar

pagada, eliminándolo de esta forma de la lista de los cheques en circulación. Sucedió en realidad que se había enviado el cheque aun abogado para que lo entregase a un acreedor, pero el abogado extravió el cheque y se olvidó probablemente del asunto durante varios meses. El acreedor entonces ejerció sus derechos, exigiendo la sanción correspondiente por falta de pago. Si el empleado de oficina hubiese clasificado el cheque certificado como en circulación y deducido después el cargo del banco, el hecho de que el cheque certificado no hubiera sido pagado se habría conocido claramente.

b) Reconciliación en una fecha anterior al balance general. Si el sistema de control interno es adecuado —esto es, 1) si el cliente prepara una reconciliación cuando menos una vez al mes, 2) si el banco envía directamente el estado bancario y los cheques pagados a la persona que prepara la reconciliación bancaria, y 3) si los empleados que firman los cheques no tienen relación alguna con los departamentos de contabilidad o de caja—, se considera procedimiento aceptable revisar los estados de reconciliación del cliente, preparar una reconciliación en una fecha anterior a la del balance general y ratificar luego el saldo bancario y revisar las operaciones de ingresos y egresos desde la fecha de reconciliación, hasta 1) la fecha del balance general y 2) una fecha de corte, en caso necesario.

EJEMPLO. La fecha del balance general es diciembre 31, 1959; la fecha de reconciliación es noviembre 30, 1959. El auditor debe proceder de la siguiente manera: Obtener directamente del banco el estado bancario de noviembre 30, 1959 y los cheques pagados hasta esa fecha, y preparar una reconciliación en noviembre 30, 1959. Examinar la reconciliación del cliente de octubre 31. Cotejar los saldos bancarios y en libros que aparezcan en las dos reconciliaciones, con los estados bancarios.y los saldos en la cuenta de Caja en el mayor. Verificar los cheques en circulación en octubre 31 examinando los que vinieron adjuntos al estado bancario de noviembre 30 y tachados en la reconciliación del cliente de octubre 31. Compruébense las remesas en tránsito, otros créditos y los cargos bancarios en octubre 31 cotejándolos con el estado bancario de noviembre 30. Si es necesario, obténgase directamente del banco hasta una fecha de corte —supóngase en enero 10, 1960— el estado bancario de esa fecha y los cheques pagados hasta entonces. (Véase el comentario en la página 298, sección 5, acerca de los estados de corte.)* En el período de noviembre 30, 1959, a enero 10, 1960, cotéjense los cheques pagados con el libro de egresos y con la lista del cliente de cheques en circulación en noviembre 30 y diciembre 31, 1959; compárese también el estado bancario de enero 10, 1960, con los recibos de los depósitos. Después, a continuación compruébense todas las transferencias de fondos entre bancos desde noviembre 30, 1959, hasta la fecha de corte: enero 10, 1960. De esta manera, se prueba la reconciliación del cliente de diciembre 31, 1959.

e) Reconciliación en fecha posterior al balance general. Esta es una variante del inciso b), que acabamos de mencionar, y se realiza fácilmente cuando se comienza la auditoría después de la fecha del balance general.

EJEMPLO. Supóngase nuevamente que diciembre 31, 1959, es la fecha del balance general. El auditor debe verificar completamente la reconciliación

1 cliente en diciembre 31, 1959. En la fecha de corte —supóngase que es

10, 1960— el auditor debe obtener directamente del banco el

hado bancario y los cheques pagados hasta esa fecha, y debe hacer arqueo

caja y preparar un estado de reconciliación. Las transacciones ocurridas

diciembre 31, 1959, y enero 10, 1960, deben revisarse y comprobarse probar la exactitud del saldo de diciembre 31, 1959. Luego procederá o se indica en el párrafo marcado con el asterisco en el inciso b), .ba; pero el período de revisión debe comenzar en diciembre 31, no en 4embre 30.

1 Modelo 32 aparece una forma conveniente de reconciliación e saldos, ingresos y egresos, cuando la reconciliación indepenrepara inicialmente en fecha posterior a la del balance general.

Modelo 32 GARNET CORPORATION

Mnciliación Bancaria, First Nacional Bank, diciembre 31, 1959 a

enero 10, 1960

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

297

Explicación

lo y certificado bancario

tránsito: 31, 1959

, 1960 adientes: 31, 1959 , 1960 bonos bancarios sin conizar:*

to cobrado por el banco

ro 8, 1960, contabilizado diente en enero 11, 1960

cobranza

Saldo del

Cliente, diciembre 31, 1959

$45,228 3,928

- 4,117

$45,039

Ingresos Verificados

$75,620

- 3,928 5,000

Egresos Verificados

- 3,000

$73,692

$70,500

- 4,117

2,462

- 12

$68,833

Saldo del

Auditor, enero 10, 1960

$50,348 5,000 - 2,462

3,000

12

$49,898

compara con el Modelo 31, se supone que el cliente ajustó su contabilidad en di959.

conciliación, se supone que la reconciliación del cliente de di1, 1959, se revisó y probó preparando una reconciliación en enero

liversas consideraciones que hay que tener en cuenta al preparar s de reconciliación. Unicamente en casos en que se sospeche in de un fraude, o haya errores no localizados, se cotejan los >apdos que devuelve el banco con el estado bancario. Deben os estados

bancarios para averiguar si no se ha tratado de hacer es, particularmente alteraciones de las correcciones de errores ir el banco Que marca éste con las iniciales ”CE” (Corrección

de errores.) Si el sistema de control interno es tan ineficaz que las personas que preparan los asientos en la contabilidad tienen acceso a los cheques en blanco, deben cotejarse los cheques pagados con el estado bancario.

EJEMPLO. El fraude perpetrado manipulando los estados bancarios puede ilustrarse de la manera siguiente: El tenedor de libros, autorizado para firmar cheques, extendió un cheque a la orden de un acreedor por la suma de $1,900. Usó luego un cheque de los últimos del talonario, marcando en el talón correspondiente muestra, extendió el cheque a la orden de su propia compañía por la suma de $1,000, lo cobró y no lo contabilizó. Cuando el banco devolvió los cheques pagados, el tenedor de libros destruyó el cheque de $1,000, alteró la cifra del cheque de $1,900 a $2,900, y puso las iniciales ”CE” en el estado bancario en la partida de $1,000 para justificar el cambio del cheque de $1,900 a $2,900. En el diario de egresos, cargó a Cuentas por Pagar y acreditó a Caja la suma de $2,900, y asentó $1,900 en el debe de Cuentas por Pagar (cuenta auxiliar y cuenta de control), $1,000 en el debe de Gastos de Suministros de Fábrica, y $2,900 en el haber de Caja. Al investigar la razón de las iniciales ”CE” en el estado bancario se descubrió la manipulación.

El procedimiento aceptado para comprobar el total de cheques liquidados durante el período, es el siguiente:

Prueba de cheques liquidados: Saldo, según estado bancario, en enero I, 1959
$ 56,042 Más: Depósitos según estados bancarios, sumados ....(1) 341,802

$397,844 Menos: Saldo según estado bancario, en diciembre 31, 1959 23,401
Cheques y notas de débito liquidados por el banco durante 1959, según estado bancario, sumado (2) $374,443

Cheques en circulación, en enero 1, 1959, según lista sumada $ 1,301 Más: Egresos durante 1959 según libros, sumados 376,253

$377,554 Menos: Cheques en circulación, en diciembre 31, 1959, según reconciliación 3,111

Cheques y notas de débito liquidados durante 1959; concuerdan con (2) arriba
$374,443

Reconciliación de ingresos y depósitos: Ingresos durante 1959 según libro de ingresos, sumado $344,066 Más: Remesas en tránsito, enero 1, 1959 1,004

$345,070 Menos: Remesas en tránsito, en diciembre 31, 1959 ... 3.268

Depósitos según estados bancarios durante 1959; concuerda con (1) arriba
$341,802

Este procedimiento elimina normalmente la necesidad de cotejar los cheques pagados con el estado bancario.

Cuando un estado bancario de reconciliación —en su forma original— no concuerda con la contabilidad del cliente, después de haber tomado en consideración los ajustes necesarios, el auditor no debe dedicarse inmediatamente a localizar las discrepancias. Estas se descubrirán proba-

cuando los cheques pagados —correspondientes a meses diferenmo del ejercicio social— se cotejan con el libro de egresos y s ingresos en efectivo se cotejan con los depósitos en el banco. es necesario, prepárese una segunda reconciliación en fechaeral pos7ierre del ejercicio social. Los contadores están en gende i que debe prepararse una segunda reconciliación, o corte, cuando forma parcial siguiendo la reconciliación de fin de año hasta la

corte;

en este caso, no se hace un nuevo arqueo. de caja. ocedimiento para preparar la segunda reconciliación, o corte, ante: En una fecha posterior a la del balance general, solicítese :vuelto directamente el estado bancario preparado hasta la fecha untamente con los cheques pagados hasta esa fecha. Hoy en día, ponen objeciones a la solicitud de un estado en la fecha de este caso, el auditor debe esperar hasta el fin del primer mes ejercicio social para lograr que le sea enviado directamente por stado bancario de ese mes, juntamente con los cheques pagados. onces elegir cualquier fecha dentro del nuevo mes como fecha ;in preparar otra reconciliación completa ni hacer arqueo, usan3o bancario de corte y los cheques pagados:

téjense las remesas en tránsito de fin de año con el estado bancario

corte. déjense los cheques pagados devueltos con el estado de corte y con la :a de cheques en circulación a fin de año, y táchense en la reconcilian de fin de año. estíguense todos los asientos para ver si se han contabilizado los chede fecha del balance general no liquidados y todos los cheques devueltos 1 los clientes. :amínense los cheques devueltos para tener la seguridad de que se hizo la lista de cheques en circulación a fin de año. Un cheque puede r estado en circulación al final del año, pero no haberse contabilizado o desembolso.

se cuenta de todas las demás partidas que afecten la reconciliación hecha la fecha del balance general.

; los cheques extendidos a la orden de la compañía o de un Ndicando transferencias de fondos— deben cotejarse con el debe de la cuenta de Caja para cerciorarse de que no circulan cheques erto.

sigue el procedimiento mencionado, se logra cotejar y compro-

las Pulidas necesarias para efectuar una reconciliación en la Porte.

de cerrar la auditoría, podrá ser necesario o aconsejable hacer arqueo de caja y preparar una segunda reconciliación completa. ce cuando la reconciliación de fin de año no se ha extendido odido extenderse hasta la fecha subsecuente de corte. No debe por ancipado que va a practicarse

una segunda reconciliación. métodos de seguridad

r y protección adoptados queo y reconciliaciónespecifican un

, o si la auditoria se practica de acuerdo

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

29

con las normas fijadas por la Bolsa de Valores de Nueva York, deben

seguirse los procedimientos delineados en los incisos a) a e) que se acaban de explicar, y, además:

f) Hacer un nuevo arqueo de caja y preparar una segunda reconciliación

completa.

6. Examen y tratamiento de los cheques pagados. Los cheques que lleven números indicando que estaban en circulación al final de la auditoría anterior deben tacharse en la reconciliación bancaria precedente. Las partidas no tachadas en la reconciliación precedente indicarán que esos cheques están aún en circulación.

Debe obtenerse permiso para revisar todos los cheques pagados, anulados y cancelados extendidos durante el ejercicio social, aun cuando su examen sea solamente de prueba. Los cheques pagados deben archivarse en forma que puedan cotejarse con el libro de egresos. Cuando el banco ha pagado los cheques, no deben, regresarse al cajero de la compañía ni a ninguna otra persona que pueda disponer de cheques en blanco. Si se devuelven al cajero, éste tendría onortunidad de substraer un cheque extendido fraudulentamente a su propio nombre o a la orden de una persona imaginaria, ocultando de esta forma el fraude cometido al depositar en el banco los ingresos y no contabilizarlos, o al sumar en exceso el libro de egresos, o al simular una compra ficticia. La amplitud y alcance con que deben cotejarse los cheques con el registro de cheques dependerá de las condiciones indicadas en el Capítulo VIII. Normalmente, incluyendo los cheques correspondientes a la última semana del ejercicio social, esta prueba variará entre un 5 y 25 por ciento de los cheques, seleccionados al azar o en bloque, o combinando ambos

procedimientos.

Debe darse cuenta de todos los cheques extendidos durante el período social, incluyendo los anulados y cancelados. Los cheques anulados y cancelados deben mutilarse de forma que no puedan usarse nuevamente y deben archivarse en orden numérico juntamente con los cheques pagados. Deben investigarse cuidadosamente los cheques que presenten números alterados; usualmente no hay razón para alterar los números de los cheques. Cuando se inutiliza un cheque, o se extiende y se anula, debe ponerse una nota explicativa en el libro de egresos, para que estén registrados todos los cheques sin faltar un número. Se acostumbra generahnente que el auditor, en sus papeles de trabajo de reconciliación de la caja, mencione el número del último cheque del ejercicio social; este detalle le indicará el punto de partida para la auditoría siguiente. Es también necesario dar cuenta de todos los cheques para evitar el cobro de cheques fraudulentos, sumando después en exceso el registro de cheques para que concuerde con los saldos bancarios. No deben usarse cheques fuera de secuencia numérica, y los cheques en blanco deben estar al cuidado de la gerencia.

A veces deben compararse las fechas en los cheques y las que perfora el banco al pagarlos, sobre todo en los expedidos durante la última semana del ejercicio social para determinar si los cheques fueron escritos y no

por conro. La fecha del cheque debe concordar con la fecha en

de cheques; esto es necesario con objeto de evitar la presenta-

legues antiguos, que podrá significar que se contabilizaron comias substrayendo su importe, aun cuando se haya usado el nombre -edor conocido en el registro de pólizas y en el registro de cheques

ro de egresos.

mbre del beneficiario debe ser igual en el cheque, en el registro

y en el registro de pólizas. Si el nombre del beneficiario no es

en estas tres partes, un cómplice ajeno a la negociación de un

de la compañía podrá estar cobrando dolosamente facturas f al-

indicar también que se ha pagado con exceso a algún otro

rAdida que se cotejan los cheques con el libro de egresos debe contraseña en cada asiento. Además, el cheque debe marcarse

para indicar que se ha examinado y evitar que más adelante

ver a presentarse para su cobro. El auditor debe determinar no

que todos los cheques en circulación en la lista estén extendidos

litidad justa y debida, sino que debe determinar también que no ún cheque en circulación que nunca haya aparecido en la lista y sido presentado posteriormente. Esto se lleva a cabo antes de auditoría y después de que se han liquidado los cheques en la corte, que podrá tener lugar un mes completo después del final do social. importe de un cheque es menor que el registrado en el registro s, el cajero tiene un saldo bancario mayor que su saldo en libros mar tanto ceder a la tentación de extender un cheque sin contaara corregir la discrepancia y cometer un desfalco si extiende a su orden, o a la orden de un acreedor simulado, falsificanoso el mismo cajero. editor debe conocer perfectamente los nombres y firmas de las autorizadas para firmar cheques. Un auditor no tiene la responde descubrir los cheques falsificados; si observa que las firmas son ente irregulares, debe ponerlo en conocimiento del cliente. efectúa la auditoría de caja después de cerrado el ejercicio solos egresos en el intervalo entre el final del ejercicio social y le la auditoría deben verificarse para tener la seguridad de que foral del ejercicio es justo y para averiguar que no hubo ningún final del ejercicio. empresas en que el cliente es a la vez deudor y acreedor restra persona, podrá extenderse un cheque por el saldo de todas aciones. En estos casos, el auditor debe cotejar el cheque pagado de egresos y debe también reconciliar los asientos corresponel libro de ingresos para asegurarse de que el cheque fue extendido ite en la cantidad debida. Indos() bien hecho, significa que se ha terminado una

una lista de los dudosos para investigarlos detenidamente. En los casos en que los cheques pagados no están endosados o lo están defectuosamente, deben devolverse al banco para su corrección. Hay desacuerdo sobre la conveniencia de tratar de revisar los endosos, aduciendo que todos están garantizados por los bancos que los tramitaron. Sin embargo, hay numerosos casos en que el examen de los endosos ha llevado a la conclusión de que es conveniente hacerlo. La mayoría de los cheques están endosados para depósito, y el auditor debe investigar en forma satisfactoria la propiedad del desembolso si los cheques no están endosados para depositarlos.

Deben examinarse los cheques endosados dos veces, particularmente cuando están extendidos a la orden de una persona y el segundo endoso es a favor de un empleado de la compañía. Es muy raro que una empresa comercial endose a otra persona los cheques recibidos; podrá extenderse un cheque a la orden de un acreedor habitual en pago de una factura ficticia o en pago duplicado de una factura legítima. Si el cheque se endosa en blanco con un sello de goma, o si se endosa a otra persona, ambos endosos deben investigarse cuidadosamente, examinando todos los comprobantes de la transacción; el hecho de que haya más de un endoso debe constituir una llamada de atención para el auditor. Si los cheques se extienden a nombre de dos personas, deben endosarlos ambas

EJEMPLO. Los agricultores que. cultivan cereales frecuentemente reciben préstamos hipotecarios que les conceden agencias de crédito sobre la cosecha. Un molino de harina emite letras para la compra de granos. Una. letra para la compra de granos se extendió a un agricultor y a la Administración del Seguro Rural; pasó a través de dos bancos sin el endoso de la Administración del Seguro Rural. Una investigación realizada mostró que el agricultor había evitado intencionalmente solicitar el endoso de la Administración mencionada. El primer banco que pagó la letra se vio obligado a pagar a la Administración $2,000. Finalmente, el banco pudo cobrar al agricultor, pero a costa de muchos trabajos y gastos.

En resumen, en los cheques pagados debe examinarse que la numeración sea consecutiva, y que no haya ninguna irregularidad en las fechas, beneficiario, firmas, fechas de pago del banco y endosos. Esto generalmente se hace cuando los cheques se cotejan con los libros de egresas, debiendo concordar el beneficiario, las fechas y las cantidades.

7. Determínese el corte apropiado de los ingresos y egresos. El auditor debe asegurarse que todos los ingresos y egresos hasta el final del ejercicio social han sido contabilizados en los libros antes de cerrarlos. Los ingresos en efectivo, si están asentados en listas de remisión y retenidos hasta el período siguiente, se mostrarán al prepararse las reconciliaciones bancarias. Las transacciones de ingresos y egresos hechas después de cerrar el ejercicio social no deben mostrarse en el año que se examina, si los estados financieros han de reflejar las operaciones de este año.

Algunas empresas conservarán abiertos los libros de ingresos y egresos, o uno de ellos, durante algunos días después de finalizar el ejercido. La intención en estos casos es presentar una situación económica más favorable, o mayores utilidades líquidas, o reducir el importe de las cuentas

correo. La fecha del cheque debe concordar con la fecha en de cheques; esto es necesario con objeto de evitar la presentaeques antiguos, que podrá significar que se contabilizaron com-

aun cuando se haya usado el nombre

com-

o substrayendo su importe, edor conocido en el registro de pólizas y en el registro de cheques

ro de egresos

gser i rnbre del beneficiario debeigual en el cheque, en el registro

; y en el registro de pólizas. Si el nombre del beneficiario no es en estas tres partes, un cómplice ajeno a la negociación de un de la compañía podrá estar cobrando dolosamente facturas falindicar también que se ha pagado con exceso a algún otro

idida que se cotejan los cheques con el libro de egresos debe la contraseña en cada asiento. Además, el cheque debe marcarse para indicar que se ha examinado y evitar que más adelante ver a presentarse para su cobro. El auditor debe determinar no que todos los cheques en circulación en la lista estén extendidos nidad justa y debida, sino que debe determinar también que no ún cheque en circulación que nunca haya aparecido en la lista y sido presentado posteriormente. Esto se lleva a cabo antes de auditoría y después de que se han liquidado los cheques en la zorte, que podrá tener lugar un mes completo después del foral

lo social. importe de un cheque es menor que el registrado en el registro

s, el cajero tiene un saldo bancario mayor que su saldo en libros ›or tanto ceder a la tentación de extender un cheque sin conta-

corregir la discrepancia y cometer un desfalco si extiende a su orden, o a la orden de un acreedor simulado, falsifican- el mismo cajero. editor debe conocer perfectamente los nombres y firmas de las autorizadas para firmar cheques. Un auditor no tiene la responde descubrir los cheques falsificados; si observa que las firmas son lente irregulares, debe ponerlo en conocimiento del cliente. efectúa la auditoría de caja después de cerrado el ejercicio sos los egresos en el intervalo entre el final del ejercicio social y de la auditoría deben verificarse para tener la seguridad de que 1 final del ejercicio es justo y para averiguar que no hubo ningún final del ejercicio.

as empresas en que el cliente es a la vez deudor y acreedor resl'tra persona, podrá extenderse un cheque por el saldo de todas Lociones. En estos casos, el auditor debe cotejar el cheque pagado no de egresos y debe también reconciliar los asientos corresPon" 1 el libro de ingresos para asegurarse de que el cheque fue extendido me en la cantidad debida

endoso bien hecho significa que se ha tern-i;n,rin en ieraCiÓn

EFECTIVO:EN

CAJA Y BANCOS

301 una lista de los dudosparainv stigaresdetenidamente.EalOS

casos en

que los cheques pagados no están endosados o lo están

defectuosamente, deben devolverse al banco para su corrección. Hay desacuerdo sobre

conveniencia de tratar de revisar los endosos, aduciendo que todos están

garantizados por los bancos que los tramitaran,

Sin embargo, hay numerosos

casos en que el examen de los endosos ha llevado a laconclusion deq

que

h

es conveniente hacerlo. La mayoría de los

cheques están endosados

depósito, y el auditor debe investigar en forma satisfactoria la propiedad

del desembolso si los cheques no están endosados para depositarlos.

Deben examinarse los cheques endosados

dos veces, particularmente

cuando están extendidos a la orden de una persona y el segundo endoso

es a favor de un empleado de la compañía.

Es muy raro que una empresa

comercial endose a otra persona los

cheques recibidos; podrá extenderse

un cheque a la orden de un acreedor habitual en pago de una factura ficticia o en pago duplicado de una factura legítima. Si el cheque se endosa en blanco con un sello de goma, o si se endosa a otra persona, ambos endosos deben investigarse cuidadosamente, examinandotodos los comprobantes de la transacción; el hecho de que haya más de un endoso debe constituir una llamada de atención para el auditor. Si los cheques se extienden a nombre de dos personas, deben endosarlos ambas.

EJEMPLO. Los agricultores que, cultivan cereales frecuentemente reciben préstamos hipotecarios que les conceden agencias de crédito sobre la cosecha_ Un molino de harina emite letras para la compra de granos. Una letra para la compra de granos se extendió a un agricultor y a la Administración del Seguro Rural; pasó a través de dos bancos sin el endoso de la Administración del Seguro Rural. Una investigación realizada mostró que el agricultor había evitado intencionalmente solicitar el endoso de la Administración mencionada. El primer banco que pagó la letra se vio obligado a pagar a la Administración $2,000. Finalmente, el banco pudo cobrar al agricultor, pero a costa de muchos trabajos y gastos.

En resumen, en los cheques pagados debe examinarse que la numeración sea consecutiva, y que no haya ninguna irregularidad en las fechas, beneficiario, firmas, fechas de pago del banco y endosos. Esto generalmente se hace cuando los cheques se cotejan con los libros de egresos, debiendo concordar el beneficiario, las fechas y las cantidades.

7. Determínese el corte apropiado de los ingresos y egresos. El auditor debe asegurarse que todos los ingresos y egresos hasta el final del ejercicio social han sido contabilizados en los libros antes de cerrarlos. Los ingresos en efectivo, si están asentados en listas de remisión y retenidos hasta el período siguiente, se mostrarán al prepararse las reconciliaciones bancarias. Las transacciones de ingresos y egresos hechas después de cerrar el ejercicio social no deben mostrarse en el año que se examina, si los estados financieros han de reflejar las operaciones de este ario.

Algunas empresas conservarán abiertos los libros de ingresos y egresos, o uno de ellos, durante algunos días después de finalizar el ejercicio. La intención en estos casos es presentar una situación económica más favorable, o mayores utilidades líquidas, o el importe reducir

de las cuentas

 En algunos casos, se extienden cheques a la orden de los acreedo-

ontabilizan como egresos, con la intención de no enviarlos hasta s después de cerrar el ejercicio social. El auditor debe hacer asienntrapartida de estas operaciones, cargando a Caja y acreditando por Pagar. inversiones en efectivo de los propietarios realizadas al cerrar el atan el activo circulante y el capital. Si estas inversiones se retidiatamente después de comenzar el nuevo año, la intención es tente producir una impresión favorable falsa en el balance general. tor debe corregir los estados de fin de ejercicio. El auditor debe e vigilar las cifras proporcionales actuales y evitar que sean ma, especialmente cuando las escrituras de emisión de los bonos mantenimiento de proporciones mínimas específicas. En caso de métodos no reconocidos, el auditor debe ejercer su influencia uadir al cliente que los abandone. En sus papeles de trabajo y ados financieros preparados para el cliente, el auditor mostrará in verdadera de la caja al cerrar el ejercicio, como si los libros de ibieran cerrado puntualmente y no se hubiera contabilizado ninsacción que tuviera por objeto alterar los estados. ompárense los asientos de ingresos diarios con los duplicados de r depósito, estados bancarios, facturas, cintas de máquina regisoletas de venta, etc. Suponiendo que todos los ingresos en efectivo an en el banco diariamente, deben cotejarse en forma selectiva duplicados de depósito con el total de las boletas correspondientes , las cintas comprobadas de máquina registradora, o los duplllas facturas pagadas, o con listas de remisión controladas, y con os en el libro de ingreso y con el estado bancario. Un punto e que debe recordarse es que los asientos en el libro de ingiesos >acordar con los abonos en el estado bancario, pero el importe podrá ser menor que la cantidad recibida. Deberán sumarse s de los depósitos bancarios a menos que estén definidamente >s, puesto que pueden sumarse en defecto para concordar con asentado en

menor cantidad de la debida en el libro de ingresos, le esta manera un saldo bancario más elevado que el saldo del cilitando de esta manera la realización de un desembolso frau-

ditor debe estar seguro que los depósitos en el banco en efectivo do con la contabilidad) en el último día del ejercicio social se n en realidad, en caso de que el banco no haya acreditado el su estado. Si hay fraude en la manipulación de los ingresos, epositarán sin contabilizarlos; de esta manera, se oculta un faldando las existencias en el banco con las existencias según la ad. Por tanto, deben cotejarse los duplicados de los talones de de los últimos días del ejercicio con el estado bancario y con os en el libro de ingresos, para tener la seguridad de que los concuerdan con los inetesos v defin;r

ción fraudulenta o traslapo en la contabilidad. Un lapso de más dé un día más los días feriados puede ser un indicio que ayude a descubrir retenciones fraudulentas o traslapas. Cuando se depositan los ingresos en el banco y no se contabilizan hacia el término del ejercicio, con objeto de ocultar un faltante, se contabilizarán al comenzar el ejercicio siguiente, dejando consecuentemente un faltante en el saldo en el banco.

Deben cotejarse todos los ingresos de varios días después de terminado el ejercicio con los abonos del banco. Si los ingresos se contabilizan a fin de año pero se recibieron en el nuevo año, deben invertirse los asientos; en caso contrario, aparecerá una situación inflada de fin de año.

EJEMPLO. El tenedor de libros dejó abierto el libro de ingresos hasta enero 5, 1960, y contabilizó todos los ingresos hasta esa fecha como si correspondieran a diciembre 31, 1959. El tenedor de libros afirmó no haber tenido tiempo ni oportunidad para depositar los ingresos en el banco hasta enero 6, 1960. Una ratificación de los valores a cobrar probó que todos los ingresos contabilizados hasta enero 5, 1960, no se habían recibido en diciembre 31, 1959. El auditor invirtió los asientos mostrando un sobregiro bancario de $18,000 en diciembre 31, 1959.

El período de prueba para investigar los depósitos bancarios depende de las circunstancias en que se practique la auditoría y de. la efectividad del control sobre los ingresos. Normalmente, deben investigarse las operaciones de un mes aproximadamente, de preferencia las del último mes del período contable. En cuanto a los meses restantes, el auditor debe cotejar el total de ingresos mensuales con el total de depósitos en los estados bancarios. Debe recordarse que el cotejo de los ingresos totales mensuales según la suma del libro de ingresos con los depósitos según aparecen en el estado bancario, muestra únicamente que dos grupos de cifras concuerdan o están en desacuerdo.

En la auditoría de los ingresos investigando los asientos de crédito en las cuentas por cobrar, debe implantarse un método sistemático de prueba que podrá seguirse de un año a otro. Podrá seleccionarse un bloque de cuentas, o bien podrá hacerse la prueba escogiendo una muestra al azar. Si un bloque selectivo de cuentas en un año se somete a una

verificación completa, el método podrá seguirse de tal forma que en el transcurso de un número reducido de años se verifiquen todas las cuentas por cobrar en el mayor. Una prueba al azar podrá seguir el sistema de lotería que se detalla a continuación, probando el 25 por ciento de las cuentas por año. (Si el control interno es satisfactorio, y si la mayoría de las cuentas son pequeñas, un 25 por ciento representa una muestra grande.) Para una prueba del 25 por ciento, la lotería o rifa no sería de partidas del 25 por ciento cada una; más probablemente estaría compuesta de 100 partidas de cuentas, cada partida representando el 1 por ciento, del cual se sacarían 25 partidas cada añO, cualquiera que fuera la parte del mayor que había sido probada recientemente.

Habría algún traslapo, pero ningún cálculo que pudieran hacer los

1,

A..1

IIPIOS Y PROCEDIMIENTO

de ingresos deben examinarse para avn igual

CP ¡tan

de la compañía que no se nao nodrán usarse para

como mgresos. no -

in desfalco.

MPLO. Una compañía no hacía listas de remisión. Un cotejo de los legues en existencia con los asientos en el diario de ingresos no revela ngún asiento correspondiente a un cheque de $900. El cajero tenía esIranza de que el desfalco de $900 no se descubriría si él deliberadamente

contabilizaba su recepción. aditor debe estar seguro de que todo el efectivo que ha de deposi:erminar el ejercicio se deposita realmente; esto se logra compaestado bancario del próximo mes y las boletas duplicadas firmadas to con los asientos de ingresos y con el efectivo que ha de deposiexaminar el estado bancario, el auditor debe estar pendiente de itos que subsecuentemente cargará nuevamente el banco. Si se ro asientos falsos de ingresos para producir una falca impresión situación en la caja y en los ingresos de ventas, apoyados en el de un cheque ficticio, o si el cajero ha malversado las remifondos de los clientes y ha depositado un cheque ficticio en el ra cubrirse, y si los cheques ficticios están extendidos a cargo de tuados en puntos distantes, podrán transcurrir varios días antes s

cheques sean cargados nuevamente al depositante. o se ilustra en la hoja de trabajo del arqueo de caja (Modelo 30), nentos, justificantes y otras partidas que no sean en efectivo as para el arqueo deben ajustarse separándolas del saldo de caja. ves postfechados deben tratarse como cuentas o documentos por

ionalmente, cuando se hace el arqueo de caja, aparece un excete podrá obedecer a no haber contabilizado un ingreso o podrá :ional. En cualquier caso, debe averiguarse la causa.

VIKA. Una tabulación de las existencias en caja arrojó un excedente $125. Cotejando los ingresos con los asientos en el diario de ingresos pudo encontrarse la procedencia de esta cantidad, y todos los cheques existencia correspondían a los asientos en el diario de re

ingsos'Por

nto, antes de que se preparara una reconciliación bancaria, se anotó

diferencia en exceso en el saldo de caja de $125.Másadelante, ando se solicitaron ratificaciones de las cuentas a cobrar, un cliente municó que había pagado $125 y convino en enviar una copia fotosrica del cheque con que había hecho elpago. El cajero trataba de subaaer $125 en efectivo, pero fue sorprendido antes de que pudiera realizar intento.

Cotéjense todos los cheques y electivo en caja con los talones de y el estado bancario subsecuentes. Deben depositarse en el banco cheques y efectivo —bajo la vigilanciaesdel auditor— iecliato caso de que haya alguna solicitando -llar que el cliente partida incobrable. El auditor

obtenga talones duplicados de depósito in firmados

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

trabajo de los cheques no depositados, el auditor debe hacer las notas

necesarias relacionadas con ellos. Los cheques no depositados podrán representar cobranzas de

y cargues personales de los funcionarios einnleados

como un favor. Si algunos de los cheql denositados en I__ r

-Le los funcionarios y empleados, el auditor

debe estar sealirn ¿a

son cooranies; de

están haciendo

uastante rrecuencia o que existe un desfalco que se está ocultando colocando cheques ficticios entre los que han de depositarse.

307

mes no

y empleaQ0S,

debe estar seguro de que son

lnalcanan que se están haciendo noktarnn.

uastante rrecuencia o que existe falco que se está ocultando colocando cheques ficticios entre los de depositarse.

13. Hágase una lista de todos los cheques al para nómina, a la orden de bancos, funcionarios, empleados y otrosacreedoresextraordinarios. Todos los cheques enumerados en el epígrafe —a la orden de personas conocidas o desconocidas— deben ponerse en una lista especial y sujetarlos a una investigación cuidadosa, examinando escrupulosamente sus endosos y comprobando que fueron extendidos y contabilizados con justificantes aprobados.

No existe razón alguna para extender un cheque al portador; sin embargo sí se extienden, especialmente cuando se adelantan fondos con cargo a las cuentas personales de los funcionarios, y se los liquidan con los fondos disponibles. El procedimiento contable que ha de seguirse es extender los cheques a la orden del funcionario o empleado, hacer que lo endose y luego pagarlo. Cuando se hacen entregas en efectivo a los funcionarios con cargo a sus cuentas personales, el auditor debe solicitar que el funcionario en cada caso examine su cuenta y la apruebe, firmándola con tinta.

EJEMºLO. El vicepresidente encargado de las ventas hace viajes continuamente; se le lleva una cuenta personal que no está relacionada con sus gastos de viaje; el saldo de esta cuenta se compensa con su gratificación al final de cada año. Cuando solicita fondos para uso personal, da instrucciones de que se extiendan los cheques al portador, se le paguen con los fondos disponibles y se carguen a su cuenta personal. Cuando sale de viaje sigue el mismo procedimiento, pero da órdenes de que los fondos se carguen a la cuenta de Gastos de Viaje. Se le da un justificante cada vez que se le entregan fondos personales; coloca en su escritorio estos justificantes. El auditor examinó todos los cheques extendidos al portador para uso personal y para gastos de viaje del vicepresidente; los cheques cargados a su cuenta personal se cotejaron con los justificantes que se le entregaron. Estos comprobantes fueron expedidos en fechas en que el vicepresidente estaba de viaje en lugares distantes. El cajero-tenedor de libros admitió haber extraído el dinero para él mismo, colocando después los justificantes en el escritorio del vicepresidente; el total ascendía a $1,200.

Los cheques extendidos para nómina deben cotejarse con la nómina periódica en efectivo,

que aparece en el registro de pólizas o en el diario de nómina.. Si se lleva un fondo para pagar a los obreros que terminan su contrato de trabajo, puede presentarse uno de los dos casos siguientes: a) podrá renovarse separadamente el fondo, o b) la nómina líquida en efectivo podrá comprender la suma ya pagada al obrero separado, en cuyo caso el auditor debe asegurarse de que el, excedente en el cheque de nómina

s _1 ro na a es os
CIPIOS Y PROCEDIMIENTO

EMPLO. Una compañía lleva un fondo para adelantos de nómina y para bagar al personal que terminó su contrato. El obrero N9 144 se separó de a compañía y se le pagaron con este fondo sus jornales devengados. En la iguiente fecha normal de pago de nómina se incluyó al obrero N° 144 nómina; se extendió un cheque a su orden. Más adelante, el cajero del ondo substrajo este cheque final, falsificó el endoso, lo cobró en una ienda de comestibles y, al renovar el fondo, cargó los jornales del obreo N° 144 a una cuenta de gastos.

relación con los cheques extendidos a la orden de funcionarios y s del personal, el auditor debe examinar cuidadosamente los asien›s libros que cubran los primeros días del ejercicio y después de del balance general. Ocasionalmente, cuando los funcionarios y eados están en deuda con la compañía, extienden cheques perso2 cancelar su adeudo al final del ejercicio. Inmediatamente desabierto el nuevo ejercicio social, restablecerán el préstamo extenn cheque de la compañía. Cuando la intención es evidentemente verdadera situación, el auditor debe hacer una contrapartida de os de fin de año y mostrar en lbs estados el préstamo o adelanto cionarios o empleados y reducir el saldo en caja. Hágase una lista e investíguense los cheques largo tiempo penTodos los cheques que estén en circulación durante más de dos)en mostrarse en una lista por separado preparada por el auditor,)e poner el caso en conocimiento de un funcionario responsable e. Debe notificarse al beneficiario de los cheques que estén largo circulación el hecho de que no han sido presentados al cobro. le que se expida un cheque duplicado, debe suspenderse el pago al; el auditor debe asegurarse de que no se duplicaron los asientos habilidad cuando se expidió el duplicado del cheque. s cheques expedidos no son cobrados en un período considerable) y si se suspende el pago en el banco y no se expide un cheque), deben contabilizarse nuevamente estos cheques cargándolos a creditándolos a una cuenta de pasivo o a una cuenta de otros Algunos contadores prefieren un crédito y algunos otro. El autor acreditar una cuenta de otros ingresos ajenos a las operaciones, abitualmente las cantidades en cuestión no son grandes y no es crear para ellas una partida especial de pasivo; asimismo, genehay un ingreso. En algunos casos, sin embargo, una investigación legues pendientes mostrará que no fueron enviados; por tanto, una partida de pasivo.

itno. La importancia de hacer una investigación de los cheques largo mpo pendiente puede ejemplificarse como sigue. Entre los cheques penentes en octubre 31, 1959, había tres expedidos como sigue:

Enero 10, 1959	$18.60	Febrero 18, 1959	
24.30	Abril 9, 1959	13.20	

El cajero decidió apropiarse los $56.10; eliminó los tres cheques de la lista de cheques pendientes, aumentando su saldo en el banco en $56.10 sobre el saldo en la cuenta de Caja en el mayor. Entonces preparó un cheque al portador por este importe, lo liquidó con los fondos disponibles, lo marcó ”Anulado” en el diario de egresos y afirmó más tarde que el cheque fue posiblemente destruido en la oficina. El auditor siguió el procedimiento ilustrado en la página 297 y encontró una diferencia en saldos de $56.10;. cotejó entonces los cheques con el estado bancario y descubrió en uno de estos últimos un cargo por $56.10.

15. Verifíquense los fondos especiales. Un cliente puede llevar cuentas de fondos especiales, algunas de las cuales se enumeran a continuación:

a) Caja chica y fondos para cambio b) Fondos para gastos de viaje de los vendedores c) Fondos de nómina; en la oficina o en cuentas bancarias por separado d) Fondos de ahorro del personal e) Fondos de dividendos, a cargo de los cuales se expiden los cheques para

pagarlos f) Fondos para intereses, con los que se pagan los cupones o cheques de

pago de intereses g) Fondos de amortización, en caso de que dependan del cliente h) Fondos en fideicomiso: 1) del cobro de ingresos del activo del fondo;

2) del cobro de rentas, y 3) de la venta de mercancía bajo contratos de garantía, devolución, etc. i) Fondos limitados procedentes de la asignación de valores a cobrar j) Fondos que no se han segregado en los libros del cliente, pero son sepa-

rables legal o contractualmente

Debe examinarse cada uno de los fondos contabilizados separadamente —en cuanto a su contenido— de la misma manera indicada en el capítulo precedente al tratar de la caja chica. Si los fondos especiales se han mezclado con otros o con el efectivo en general en la contabilidad del cliente, deben segregarse para mostrarlos en el estado financiero.

En casos aislados, podrán existir fondos ocultos que no aparecen en los libros de contabilidad. Cuando existen estos fondos, proceden generalmente de descuentos en cantidad, reembolsos, ventas de partidas de activo completamente depreciadas y ventas de desechos. Un examen de los contratos, correspondencia y otros datos, y conversaciones y preguntas casuales habitualmente revelan estos fondos ocultos, de los cuales debe tomar nota el auditor e insistir que el cliente los contabilice si el informe de auditoría ha de hacerse de acuerdo con las normas aprobadas de ética profesional y de presentación de los estados.

16. Verifíquense las cajas en las sucursales nacionales y extranjeras. El efectivo existente

en bancos o sucursales extranjeras debe convertirse en moneda nacional en la fecha del balance general, aplicando el tipo de cambio vigente en esa fecha. Si la moneda nacional no está a la par en la fecha del balance general, se pagará con una prima o con un descuento. Si la moneda nacional se paga con prima, la pérdida debe mostrarse como otros gastos en el estado de ingresos (o debe cargarse a la reserva men-
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ultado de que el valor de una unidad monetaria nacional en xtranjeros es mayor que el valor en libros, la apreciación no debe como ganancia, sino acreditarse a una cuenta titulada Reserva ctuaciones en Cambios Extrajeros.

lectivo en las sucursales nacionales se verifica en la forma acos-

a. Las remesas ostensiblemente en tránsito deben ratificarse per-

te, verificando el asiento de crédito con objeto de averiguar si

peques en descubierto en circulación.

Investíguense los sobregiros bancarios. Ocasionalmente, hay so-

al final del ejercicio social. El sobregiro podrá existir realmente ico, o podrá ser únicamente un sobregiro aparente en la contabi-

cliente; en este último caso, obedece a la liquidación de las

nes antes que se depositen los ingresos en el banco en tiempo

para cubrir los cheques extendidos en pago de las obligaciones. han enviado los cheques, el auditor debe cargar la cuenta de

creditar la cuenta correspondiente del pasivo; si se han enviado

es, deben tratarse como pendientes, aun cuando procediendo de a se ocasione un verdadero sobregiro.

Pruébense los descuentos. Como quedó indicado en el Capítu-

el auditor debe someter a prueba los libros de ingresos para detere los descuentos de ventas y las, bonificaciones por gastos de no están exagerados y que no ha habido robos en los ingresos

rir el descuento exagerado.

MPLo. Las condiciones de venta de una compania son una ormemente

por ciento de descuento a-10 díü, neto a 30 días. Un examen del diario

ingresos induce a investigar los descuentos siguientes:

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS.

311

Caja Partida Debe	Descuentos Debe	Cuentas por de ventas	cobrar Haber
1		$1,184.46	62.34 $1,246.80
2		829.44	34.56 864.00
3		3,317.50	102.60 3,420.10

Al cotejar las listas de remisión con los asientos en el debe de Caja se

escubre que la partida 1 se pagó con 2 por ciento de descuento pero e contabilizó con 5 por ciento, la partida 2 se pagó con 2 por ciento de

escuento pero se contabilizó con 4 por ciento y que la partida 3 se pagó

on 2 por ciento de descuento pero se contabilizó con 3 por ciento. El tal de los descuentos contabilizados asciende a $199.50, y los descuentos oncedidos suman $110.61; el robo de $88.89 se cubrió substrayendo efecvo de los ingresos.

cuentos extraordinarios. Si los clientes hacen el descuento después del período concedido y la casa vendedora no objeta este proceder, el auditor no tiene que hac-r nada. Se trata simplemente de una extralimitación de las condiciones concedidas.

Los descuentos que obtiene la casa donde se practica la auditoría deben investigarse, pues se puede subestimarlos deliberadamente para substraer de los ingresos una cantidad equivalente a la subestimación.

19. Pruébese si no ha habido retenciones fraudulentas o traslapos. Debe tratarse de descubrir indicios de retencioifes"fraudulentas al practicar la auditoría de caja o de las cuentas por cobrar. Como se indicó anteriormente, la retención fraudulenta se practica en la contabilización de las remisiones de los clientes. Cuando tiene lugar, la persona culpable normalmente tiene cuidado especial en asegurarse de que los saldos bancarios concuerden con los saldos en el mayor de caja,. de manera que un arqueo inesperado no descubra una discrepancia entre los dos. La persona culpable, por tanto, se asegura siempre de que cada talón de depósito en total sea igual que los ingresos contabilizados en total.

Si se disminuye el importe del faltante causado por la retención fraudulenta, deberá depositarse en el banco dinero en efectivo o un cheque personal del cajero o tenedor de libros delincuente para reducir el desfalco.

Si una remisión depositada es mayor que la cantidad retenida fraudulentamente, debe substraerse la diferencia —o acreditar una cuenta diferente a la de Cuentas por Cobrar— o no concordarán el saldo en el mayor y el saldo bancario.

Para descubrir las retenciones fraudulentas deben cotejarse en detalle los talones de depósitos bancarios con, los asientos en:

el libro de ingresos. Cuando no se registra en el libro de ingresos undepósito bancario es una indicación de que hay retenciones fraudulentas. Más adelante se hará un asiento en el libro de ingresos que no corresponda con ningún talón de depósito. Estudiando el Modelo 33, el lector podrá ver que cotejando los talones de depósito con los asientos en el libro de ingresos se descubrirán las irregularidades.

20. Pruébese si hay circulación de cheques en descubierto. Este procedimiento quedó explicado en el Capítulo IV, en la página 96. El auditor debe asegurarse de que los cheques pagados y los cheques devueltos por falta de fondos no están al alcance del cajero o de otro empleado que tenga oportunidad de aumentar en libros temporalmente un saldo bancario depositando un cheque ficticio.

Los cheques que representen transferencias de fondos entre bancos deben investigarse cuidadosamente con objeto de descubrir la posibilidad de que circulen cheques en descubierto. Cuando se extiende un cheque a cargo de un banco y se deposita en otro, se omitirá el asiento acreditando al banco a cargo de quien se extendió el cheque, en caso de que existan cheques en descubierto. Por tanto, cuando hay una transferencia de fondos, debe examinarse la parte acreedora de Caja del asiento y cotejarla con

el depósito bancario correspondiente.
PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

Modelo 33

In A

Descripción

tes lue iue iue

Total, mayo 1

tes lue ve pe

Total, mayo 2

!tes que que hubo cobranza hubo cobranza

Total, mayo 3

tez que que que hubo cobranza hubo cobranza

Total, mayo 4

Cliente Cobranza real Ingresos contabilizados Talón de depósito
B $ C D 246.21 195.30 46.10
A B C D $ 300.00 246.21 195.30 46.10 B $ 246.21 C 195.30 D 46.10
$ 787.61 $ 487.61 $ 487.61
E F G H $ 150.00 247.10 869.20 698.30 F $ G H 247.10 869.20 698.30 F $ G H 247.10 869.20 698.30
$1,964.60
$1,814.60 $1,814.60
I $ 249.00 I $ 128.85
J K 321.15 126.51 $ 126.51
K 321.15 126.51
A 300.00
E 150.00
$ 696.66 $ 576.51 $ 576.51
L M N $ 198.00 465.18 111.11 94.16 N$ I 111.11 249.00 L $ M N 0 10.81 465.18 111.11 94.16
321.15
$ 868.45 $ 681.26 $ 681.26

pantidades malversadas podrán resumirse de la manera siguiente:

Fecha Cobranzas Ingresos Malver contabilizados Raciones
layo 1 $ 787.61 $ 487.61 $300.00
2 1,964.60 1,814.60 150.00
3 696.66 576.51 120.15
4 868.45 681.26 187.19
$75734

. couernare 31, 1959, el cajero deposita en el City Bank un que de $10,000; el cheque es pagadero por el State Bank, en otra ciudad. Se hace ningún asiento no. .1 A

ni por el retiro Oe

a fines de enero. . _

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

State Bank hasta enero 3, 1960, y porque en los saldos bancarios habla en realidad un faltante de $10,000, los saldos bancarios en diciembre 33113, 1959, concuerdan con los saldos en las cuentas del mayor.

Para descubrir la circulación de cheques en descubierto debe cotejarse el detalle de los talones duplicados de depósito ratificados obtenidos directamente del banco, con los asientos en el libro de ingresos. Un arqueo

intempestivo y la reconciliación de,lacaja en una fecha posterior al finaldel ejercicio social revelará esta práctica dolosa.parte

Una importante de la verificación de. la caja se basa. en la averiguaciónUna de la exactitud de los cheques pendientes. Si se omiten estos últimos de la reconciliación, podrá ocultarse un desfalco, puesto que puede cubrirse subestimando los cheques pendientes, pues de esta manera se muestra un saldo ajustado en el banco mayor que,el verdadero.

De esta manera, el examen de los libros en el período siguiente seleccionando las partidas aplicables al período en que se practica la auditoría es importante para cumplir con la Norma N9 16 (véase a tal efecto la página 267).

21. Examínense los ingresos para tener seguridad de que son de buena fe. En la verificación de ’los ingresos y egresos, además de los procedimientos discutidos en el Capítulo VIII y en éste, debe ponerse cuidado especial en la averiguación de que los ingresos contabilizados sean de buena fe. Si el control sobre la caja es inadecuado, o si los desembolsos en efectivo se hacen de los ingresos, la auditoría de estos últimos es más difícil, y la prueba de exactitud de pase de los asientos debe realizarse con extremo cuidado, puesto que su objeto es descubrir créditos en las cuentas que no están compensados con débitos en los libros de ingresos.

Deben examinarse cuidadosamente los ingresos de fuentes extrañas, a causa de la posibilidad de robo en las transacciones esporádicas, asegurando también que los créditos se distribuyan acertadamente entre las cuentas apropiadas.

22. Justifíquense los desembolsos en los libros de egresos correspondientes a otras cuentas que no sean cuentas por pagar. Cuando el sistema de contabilidad permite que otros asientos además de los cargos al debe de Cuentas por Pagar se contabilicen en los diarios de egresos, estos otros egresos deben examinarse buscando la autenticidad de la factura, aprobación del pago y exactitud de la cantidad contabilizada.

En el Capítulo VIII se discutieron los procedimientos de verificaciónlde los desembolsos en efectivo. Un resumen de la prueba de puede prepararse en la forma que se indica a continuación:

Debe Haber

Pólizas por pagar al comenzar el ejercicio social,

$ 10,000

según mayor 100,000

Crédito a Pólizas por pagar en el ejercicio

$ 3,000

Menos: Saldo entre débitos y créditos

5,000

Pólizas saldadas con

2.000

los

s

A. r camina ~103
1IPIOS Y PROCEDIMIENTO

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

315

pago al cenar el ejercicio

la reconciliación de pólizas por

gar con los saldos en el mayor general , o egresos del ejercicio, según el mayor

8,000 92,000

$110,000 $110,000

1 cotejarse los cheques pagadas con los asientos correspondientes stro de pólizas (o en el diario de compras). y con el libro de con las facturas y pólizas justificantes. acturas y los justificantes correspondientes deben sellarse y marun sello de goma. de ”Pagado”, juntamente con la fecha de acuerdo con los Capítulos VII y VIII, no es necesario normalesta prueba exceda del 25 por ciento de las partidas, pudiendo atentaje en una cifra aún menor, fijada de acuerdo con el plan lo y sus niveles correspondientes de aceptación o recusación. acuerdo con el examen de los documentos originales: Súmense de ingresos y egresos. Investíguense los pases de asientos a las 1 mayor general y del mayor auxiliar. Verifíquese la distribución resos y egresos a las cuentas apropiadas de ingresos, valores a

tos, valores a pagar y otras. ION III: CONSIDERACIONES SOBRE NORMAS DE

ABILIDAD Y PREPARACION DE LOS ESTADOS

istencias en efectivo en el balance general. Para seguir las noren la presentación de los ’estados, bajo el epígrafe de ”ExisCaja y Bancos”, en el balance general deben quedar incluidos bancarios que pueden retirarse libremente y s./1 restricciones, y los efectos de caja en existencia pendientes de depósito y e los fondos caja chica, cambio y otros. entas en los bancos, extranjeros podrán también incluirse bajo o de ”Existencias en Caja y Bancos” entre el activo circude cambio vigente en la fecha del balance general, en caso

haya restricciones sobre los fondos, impuestas bien sea por el

o por acuerdos del gobierno.

depósitos bancarios no son libremente retirables por estar en

rfurados, por sentencias dictadas, depósitos para garantizar li-

ertas o presupuestos, depósitos en garantía del pago de rentas,

ara servicios públicos, depósitos sobre contratos, fondos en plica,

’fondos en fideicomiso, etc., no deben incluirse en el balance

la sección de ”Existencias en Caja y Bancos”. Las cantidades

ue pesan restricciones de cualquier índole deben mostrarse se-

te cada una dentro de una clasificación apropiada en el balance

altamente con una explicación sobre la naturaleza de la restric-

a de pie de página del balance general en caso necesario. ’regiro debe aparecer en el balance general como pasivo circulan-

de que se usen dos o más. nue/

un banco no debe compensarse teóricamente en el balance general con los saldos en otros bancos, mostrando de esta manera un importe líquido en bancos. En la práctica, sin embargo, se acostumbra usar el principio de compensación si los saldos son libremente transferibles como fondos en trabajo de una cuenta a otra.

1.

2.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

El consejo de directores de una sociedad anónima solicitó los servicios de contador para practicar la auditoría de la contabilidad de la compañía del año terminado en diciembre

31, 1959. El contador debía realizar todos los trabajos necesarios para emitir un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros.

En el primer día en la auditoría, después de examinar los expedientes no financieros, el contador intentaba examinar los libros de ingresos, el registro de facturas, los libros de egresos y el fondo de caja y los libros de caja que llevaban los dos cajeros. Un cajero trabajaba en la oficina central, el otro en el departamento de embarques, donde frecuentemente se hacían ventas al contado a clientes que se llevaban personalmente la mercancía.

El tesorero de la compañía era conocido del contador y lo había recomendado al consejo de directores. El contador comunicó sus planes de trabajo al tesorero, quien le informó haber examinado los libros de los dos cajeros, que todas las operaciones en sus departamentos respectivos estaban bien llevadas y que sus saldos en caja eran exactos. Solicitó por tanto que no practicara esa fase del trabajo de auditoría.

Suponiendo que el contador considerase que el sistema de control interno sobre la caja era satisfactorio, ¿qué curso de acción- seguiría? En el curso de una auditoría de una compañía industrial de mediano tamaño,

el contador estaba trabajando en la oficina del tesorero, quien tenía exclusivo control sobre los ingresos y egresos. Mientras el contador estaba haciendo arqueo de caja y examinando los documentos y expedientes correspondieiates, lo estaba observando el. tesorero, quien varias veces preguntó si no podría ayudar.

El contador descubrió que el libro de ingresos había sido sumado en defecto y que no se habían depositado en el banco varias partidas de ingresos. ¿En qué forma actuaría el contador? ¿En qué razones se apoya la respuesta? 3. Esbócense brevemente los pasos necesarios para practicar una auditoria de

bancos, siguiendo la verificación acostumbrada de la cuenta. 4. Una compañía tiene cuentas bancarias en Nueva York, Chicago, San Luis y

Nueva Orleáns. Las transferencias de fondos entre estos bancos son comunes, dictadas por la situación en los bancos donde los saldos son bajos y donde son altos. Suponiendo que el contador encargado de practicar la auditoria de la compañía estuviese en Nueva Orleáns, ¿en qué forma procedería para verificar todos los saldos bancarios en una fecha determinada? 5. James Howland es propietario del 80 por ciento de las acciones de la Howland

Corporation. Ocupa los cargos de presidente y tesorero. Se le lleva una cuenta personal en los libros de la sociedad anónima. Siempre que necesita fondos para uso personal los toma de las remisiones de los clientes, los deposita en su cuenta bancaria particular, y da instrucciones al tenedor de libros-cajero de la compañía que se los cargue en su cuenta personal, acreditándolos a Cuentas por Cobrar. ¿Es satisfactorio este procedimiento? Adúzcanse razones

de la respuesta que se ofrezca. Un cliente rehusó solicitar la ratificación de un banco, denegando las instancias del auditor. Dijo a éste que sabía que su cajero era honrado, que el

de la cuenta al cerrar el ejercicio social y

6.

PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ir tanto sería pueril molestar al banco. ¿Es de considerarse acertado o tado el cliente en su razonamiento? Ofrézcanse razones en apoyo de la ta. iembre 31, 1959, un cliente tenía un sobregiro de $10,000 en el banco. blerto el libro de ingresos durante una semana en enero, 1960, en cuyo obró $50,000 de sus clientes. Todos estos cobros se contabilizaron en ire 31, 1959. En febrero 1, 1960, el contador comenzó el trabajo de La en la contabilidad de la compañía. La contabilidad del cliente mosn diciembre 31, 1959, un saldo bancario de $40,000. ¿ Qué curso de deberá seguir el auditor? é forma deberán verificarse las remesas de efectivo en tránsito? mpañía en cuya contabilidad se está practicando una auditoría tiene aidad considerable de existencias en efectivo en caja y cheques recibidos [timo día del ejercicio social. ¿Qué procedimiento ha de seguirse en la a de estas sumas? y Company no contaba con un buen control interno sobre las opera1 contado. Los datos correspondientes al estado de caja de la compañía Imbre 30, 1959, aparecen a continuación: ¡yendo las existencias en caja, los libros de la compañía muestran un $20,000. crédito de $100 en el estado bancario no aparece en los libros de la a. Ido en el estado bancario es de $16,650 en noviembre 30, 1959.

:legues en circulación:

N° 62 $110

83 151 84 258 862
190 863 208 865 145

jero substrajo todo el efectivo en caja en exceso de $3,793, prepacontinuación la reconciliación siguiente:

según libros en noviembre 30, 1959 $20,000 Cheques en circulación:
862 $190 863 208 865
145 543

$20,543 Existencias en caja 3,793

$16,750 Crédito no contabilizado 100

noviembre 30, 1959 $16,650

cantidad substrajo el cajero y cómo trató de ocultar el robo? ese una reconciliación exacta

probando el desfalco. ido uso únicamente de los informes proporcionados, indíquense dos rísticas específicas de control interno que no existen. xeyera que la reconciliación del cajero de octubre 31, 1959, estaba echa, y si el contador comenzó la auditoría en diciembre 5, 1959, terminado en noviembre 30, 1959, ¿qué procedimientos específi-

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS 317

11. En el curso de una auditoría se descubrió que el control interno no es satis-

factorio y que hay errores en libros. En relación con la auditoría, el contador estaba reconciliando las operaciofies de caja del mes de diciembre de 1959, además de las existencias en caja y bancos en diciembre 31, 1959. El contador ha comprobado que la reconciliación de caja de noviembre 30, 1959, está bien hecha. Se dispone de los informes siguientes:

Reconciliación del cliente, de noviembre 30, 1959

Caja según mayor general $2,630 Menos: Efectivo
$210

Cargo por servicio bancario 9 219

$2,411 Más: Cheques en circulación 991

$3,402

Saldo según banco

Diciembre 1.

1-7. 8-14. 15-21. 22-29. 30-31.

Diciembre 1.

1-7. 8-14. 15-21. 22-31. 31.

Libro de ingresos, diciembre, 1959

Saldo de noviembre 30 $ 2,630 Recibido a cuenta
19,579 Recibido a cuenta 33,646 Recibido a cuenta
4,659 Recibido a cuenta 4,786 Recibido a cuenta
1,100

$66,400

Libro de egresos, diciembre, 1959

Cargo bancario por servicio en noviembre $ 9 Cheques
8,881 Cheques 31,568 Cheques
4,872 Cheques 15,651 Saldo
4,310

$65,291

El efectivo en caja en diciembre 31 ascendía a $100. Las operaciones según el estado bancario de diciembre, que es exacto, muestran que se han depositado un total de $62,871, el banco pagó cheques con un importe de $57,953, los cargos por servicios en diciembre fueron de $10, y se cargaron a la cuenta $100 por la devolución de un cheque depositado de un cliente. Los cargos por servicios y el cheque devuelto no se contabilizaron en los libros del cliente. Los cheques en circulación en diciembre 31 totalizaban $4,110. a) Prepárense papeles de trabajo reconciliando las operaciones en efectivo de

diciembre y los saldos de diciembre 31, 1959. b) ¿A cuánto ascendió el desfalco y en qué forma se trató de ocultarlo?

(I.A.C.P.T., adaptación)

12. Durante el curso de una auditoría el cliente presenta al contador la reconcilia-

ción bancaria que aparece en seguida: a) Prepárese una reconciliación corregida.

tanto sería pueril molestar al banco. ¿Es de considerarse acertado o rtado el cliente en su razonamiento? Ofrézcanse razones en apoyo de la ita. iembre 31, 1959, un cliente tenía un sobregiro de $10,000 en el banco. bierto el libro de ingresos durante una semana en enero, 1960, en cuyo obró $50,000 de sus clientes. Todos estos cobros se contabilizaron en >re 31, 1959. En febrero 1, 1960, el contador comenzó el trabajo de en la contabilidad de la compañía. La contabilidad del cliente mosn diciembre 31, 1959, un saldo bancario de $40,000. ¿Qué curso de deberá seguir el auditor? é forma deberán verificarse las remesas de efectivo en tránsito? mpaíía en cuya contabilidad se está practicando una auditoría tiene tidad considerable de existencias en efectivo en caja y cheques recibidos timo día del ejercicio social. ¿Qué procedimiento ha de seguirse en la a de estas sumas? y Company no contaba con un buen control interno sobre las opera1 contado. Los datos correspondientes al estado de caja de la compañía ,cobre 30, 1959, aparecen a continuación: [yendo las existencias en caja, los libros de la compañía muestran un $20,000. rédito de $100 en el estado bancario no aparece en los libros de la

Ido en el estado bancario es de $16,650 en noviembre 30, 1959. :heques en circulación:

N° 62 $110

83 151 84 258 862

190 863 208 865 145

ero substrajo todo el efectivo en caja en exceso de $3,793, prepaontinuación la reconciliación siguiente:

según libros en noviembre 30, 1959 $20,000 Cheques en circulación: 862 $190 863 208 865 145 543

$20,543 Existencias en caja 3,793

$16,750 Crédito no contabilizado 100

oviembre 30, 1959 $16;650

:entidad substrajo el cajero y cómo trató de ocultar el robo? se una reconciliación exacta probando el desfalco. lo uso únicamente de los informes proporcionados, indíquense dos ísticas específicas de control interno que no existen. reyera que la reconciliación del cajero de octubre 31, 1959, estaba cha, y sí el contador comenzó la auditoría en diciembre 5, 1959, terminado en noviembre 30, 1959, ¿qué procedimientos específi-

11.

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS 317

En el curso de una auditoría se descubrió que el control interno no es satisfactorio y que hay errores en libros. En relación con la auditoría, el contador estaba reconciliando las operaciones de caja del mes de diciembre de 1959, además de las existencias en caja y bancos en diciembre 31, 1959. El contador ha comprobado que la reconciliación de caja de noviembre 30, 1959, está bien hecha. Se dispone de los informes siguientes:

Reconciliación del cliente, de noviembre 30, 1959

Caja según mayor general $2,630 Menos: Efectivo $210

Cargo por servicio bancario 9 219

$2,411 Más: Cheques en circulación 991

Saldo según banco $3,402

Diciembre 1.

1-7. 8-14. 15-21. 22-29. 30-31.

Libro de ingresos, diciembre, 1959

Saldo de noviembre 30 $ 2,630 Recibido a cuenta
19,579 Recibido a cuenta 33,646 Recibido a cuenta
4,659 Recibido a cuenta 4,786 Recibido a cuenta
1,100

$66,400

Diciembre 1.

1-7. 8-14. 15-21. 22-31. 31.

Libro de egresos, diciembre, 1959

Cargo bancario por servicio en noviembre $ 9 Cheques
8,881 Cheques 31,568 Cheques
4,872 Cheques 15,651 Saldo
4,310

$65,291

El efectivo en caja en diciembre 31 ascendía a $100. Las operaciones según el estado bancario de diciembre, que es exacto, muestran que se han depositado un total de $62,871, el banco pagó cheques con un importe de $57,953, los cargos por servicios en diciembre fueron de $10, y se cargaron a la cuenta $100 por la devolución de un cheque depositado de un cliente. Los cargos por servicios y el cheque devuelto no se contabilizaron en los libros del cliente. Los cheques en circulación en diciembre 31 totalizaban $4,110. a) Prepárense papeles de trabajo reconciliando las operaciones en efectivo de

diciembre y los saldos de diciembre 31, 1959. b) ¿A cuánto ascendió el desfalco y en qué forma se trató de ocultarlo?

(I.A.C.P.T., adaptación)

12. Durante el curso de una auditoria el cliente presenta al contador la reconcilia-

ción bancaria que aparece en seguida:

rprnnriliariAn enrrnitin
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

THE SINGLE COMPANY Reconciliación Bancaria, diciembre 31, 1959 según mayor, diciembre 31, 1959

ibros recibidos en diciembre 31 y cargados a ”bancos” pero no depositados ,ta de débito por cheque devuelto sin pagar de un cliente (el cheque está en poder de la compañía, pero no se ha hecho ningún asiento) ›ta de débito por cargo de servicios bancarios en

diciembre

os: legues extendidos pero no pagados por el banco (abajo)
$2,267 ata de crédito por el producto de un documento depositado en el banco para su cobro, pero no contabilizado como cobrado 400 heque por una cuenta a pagar contabilizado en $340, pero extendido y pagado en el banco por $403
63

sido dere-lacia no localizada

Ido según banco (comprobado con la ratificación)

$19,694 2,660 200 6 $22,660

2,830

$19,830

198

$19,632

Cheques extendidos pero no pagados por el banco

Importe $ 67

13 456 305 482 550 366 10 218

$2,267

[arte de la auditoría de los libros de la Thomas Company del año

do en diciembre 31, 1959, le presentó al auditor un empleado de la

(la la reconciliación bancaria que aparece a continuación:

o según estado bancario $30,534

en circulación 42,756

$12.222

esas de efectivo en tránsito 37,856

según libros $25,634

Luditor obtuvo directamente del banco en enero 15, 1960, el estado

y los cheques pagados correspondh

tastá

14.

15.

16.

17.

18.

cheques expedidos de enero 1, 1960, a enero 15, 1960, importaron $22,482. Los cheques pagados devueltos por el banco en enero .15 sumaron $58,438. De los cheques en circulación en diciembre 31, 1959, $9,600 no fueron devueltos por el banco con el estado bancario de enero 15, 1960; y de los expedidos, de acuerdo con los libros de la compañía, en enero, 1960, no había devuelto el banco $7,200. a) Prepárese un papel de trabajo en forma apropiada con los datos precedentes. b) Sugiéranse cuatro explicaciones posibles de las condiciones existentes. En

cada caso, explíquense las razones en que se finca la opinión expuesta e inclúyase cualquier asisto de diario necesario.

(I.A.C.P.T., adaptación) Al cotejar los cheques con el diario de egresos, halló el auditor una serie de diez cheques no contabilizados en el último mes del año que revisa, ninguno de los cuales ha sido devuelto pagado por el banco.

La investigación practicada reveló que los cheques en cuestión fueron firmados en blanco por el tesorero y entregados a un vicepresidente, que estaba llevando a cabo un extenso viaje de negocios que terminó dos semanas antes de cerrar el período social. Había solicitado los cheques firmados, que necesitarían únicamente su contrafinna para hacerlos efectivos, para evitar llevar una suma considerable en efectivo habitualmente necesaria para los gastos de viajes semejantes.

Explíquese brevemente lo siguiente: a) Procedimientos adicionales de auditoría que seguiría el contador en vista

de estos hechos, y b) Recomendaciones que haría el auditor al cliente para facilitar la solución

del problema del vicepresidente en una forma contable aceptable. En el examen de los cheques pagados devueltos por el banco al librador anótense las características del cheque

que ha de examinarse y los datos contabilizados con que ha de cotejarse. Adúzcase una razón en apoyo de cada operación. El auditor está examinando los cheques pagados de un cliente. Entre ellos hay ciertos tipos que debe examinar cuidadosamente. Indíquense cuáles son estos tipos. El auditor ha preparado una reconciliación bancaria que concuerda con el saldo en la cuenta de Caja del cliente. El auditor cotejó los ingresos de caja con los depósitos en el banco correspondientes a diciembre, el último mes del ejercicio social. Justificó todos los egresos y los cotejó en el registro de cheques con los cheques pagados y los justificantes correspondientes. ¿Es necesario verificar las sumas de las columnas en los libros de ingresos y egresos y cotejar los asientos pasados al mayor de otros meses además del último del ejercicio? Un cliente presentó la reconciliación de caja que aparece a continuación. ¿Cómo deberá verificarse?

Existencias en caja según libros $15,450

Bancos $17,300 Cheques no depositados 900

$18,200 Menos: Cheques en circulación 3,100

$15,100 Efectivo en cajas registradoras 350 $15,450

19. En relación con la auditoría de caja y de las operaciones en efectivo, hágase

un proyecto en líneas generales de un procedimiento de auditoría para probar los libros de caja que pudiera revelar las irregularidades siguientes: a) Préstamos no autorizados durante el período que se revisa, pagados antes de
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

THE BINGLE COMPANY Reconciliación Bancaria, diciembre 31, 1959 Ido según mayor, diciembre 31, 1959 $19,694 ás: Cobros recibidos en diciembre 31 y cargados a ”bancos” pero no depositados
2,660 Nota de débito por cheque devuelto sin pagar de un cliente (el cheque está. en poder de la compañía, pero no se ha hecho ningún asiento) 200 Nota de débito por cargo de servicios bancarios

en diciembre

enos: Cheques extendidos pero no pagados por el banco (abajo)

$2,267

Nota de crédito por el producto de un documento depositado en el banco para su cobro, pero no

contabilizado como cobrado 400

Cheque por una cuenta a pagar contabilizado en

$340, pero extendido y pagado en el banco por $403 63

¡Saldo ¡Diferencia no localizada

ron

baldo sewun banco comprobado con la rablicamón)

• •

2,830

819,830

198

Cheques extendidos pero no pagados por el banco

Importe

$ 67

13

456 305

E 482

550 366 10 218

$2,267

parte de la auditoría de los libros de la Thomas Company del año

do en diciembre 31, 1959, le presentó al auditor un empleado de la lía la reconciliación bancaria que aparece a continuación:

wo según estado bancario $30,534

qua; en circulación 42,756

$12.222 lesas de efectivo en tránsito 37,856

o según libros $25,634

¡auditor obtuvo directamente del banco en enero 15,

lo y los cheques pagados correspondientes

lhasta enea

1960, el estado

cheques expedidos de enero 1, 1960, a enero 15, 1960, importaron $22,482. Los cheques pagados devueltos por el banco en enero 15 sumaron $58,438. De los cheques en circulación en diciembre 31, 1959, $9,600 no fueron devueltas por el banco con el estado bancario de enero 15, 1960; y de los expedidos, de acuerdo con los libros de la compañía, en enero, 1960, no había devuelto el banco $7,200. a) Prepárese un papel de trabajo en forma apropiada con los datos precedentes. b) Sugiéranse cuatro explicaciones posibles de las condiciones existentes. En

cada caso, explíquense las razones en que se finca la opinión expuesta e inclúyase cualquier asiento de diario necesario.

(LA.C.P.T., adaptación) 14. Al cotejar los cheques con el diario de egresos, halló el auditor una serie de

diez cheques no contabilizados en el último mes del año que revisa, ninguno de los cuales ha sido devuelto pagado por el banco.

La investigación practicada reveló que los cheques en cuestión fueron firmados en blanco por el tesorero y entregados a un vicepresidente, que estaba llevando a cabo un extenso viaje de negocios que terminó dos semanas antes de cerrar el período social. Había solicitado los cheques firmados, que necesitarían únicamente su contrafirma para hacerlos efectivos, para evitar llevar una suma considerable en efectivo habitualmente necesaria para los gastos de viajes semejantes.

Explíquese brevemente lo siguiente: a) Procedimientos adicionales de auditoría que seguiría el contador en vista

de estos hechos, y b) Recomendaciones que haría el auditor al cliente para facilitar la solución

del problema del vicepresidente en una forma contable aceptable. 15. En el examen de los cheques pagados devueltos por el banco al librador anó-

tense las características del cheque que ha de examinarse y los datos contabilizados con que ha de cotejarse. Adúzcase una razón en apoyo de cada operación. 16. El auditor está examinando los cheques pagados de un cliente. Entre ellos

hay ciertos tipos que debe examinar cuidadosamente. Indíquense cuáles son estos tipos. 17. El auditor ha preparado una reconciliación bancaria que concuerda con el

saldo en la cuenta de Caja del cliente. El auditor cotejó los ingresos de caja con los depósitos en el banco correspondientes a diciembre, el último mes del ejercicio social. Justificó todos los egresos y los cotejó en el registro de cheques con los cheques pagados y los justificantes correspondientes. ¿Es necesario verificar las sumas de las columnas en los libros de ingresos y egresos y cotejar los asientos pasados al mayor de otros meses además del último del ejercicio? 18. Un cliente presentó la reconciliación de caja que aparece a continuación. ¿Cómo

deberá verificarse?

Existencias en caja según libros $15,450

Bancos $17,300 Cheques no depositados 900

$18,200 Menos: Cheques en circulación 3,100

$15,100 Efectivo en cajas registradoras 350 $15,450

19.

En relación con la auditoría de caja y de las operaciones en efectivo, hágase un proyecto en líneas generales de un procedimiento de auditoría para probar los libros de caja que pudiera revelar las irregularidades siguientes: a) Préstamos no autorizados durante el período que se revisa, pagados antes de
PROCEDIMIENTO

los cobros de las cuentas por cobrar al cerrar el período, cheques en descubierto en circulación o retención fraudu-

y traslapo de los ingresos. 1liditor ha preparado reconciliaciones bancarias. Concuerdan con las que 6 el cliente. El auditor coteja todos los cheques con el registro de che-

No hay ninguno pendiente en la fecha de la reconciliación. Decide el -r no cotejar los ingresos con los libros de ingresos y el estado bancario,

fsón de que el cajero sabia por anticipado que se iba a practicar una audi-

Además de substraer efectivo y sumar en defecto las columnas de sus de ingresos, ¿qué otra cosa podría haber hecho el cajero para ocultar

sfalco de $500 al final del ejercicio social? ditoría de la caja de una compañía mostró que las remisiones en efectivo

cheques recibidos de los clientes no se depositaban en el banco hasta

lés de haber transcurrido varios días. No pudieron descubrirse indicios de

fraudulentas o traslapos. ¿Qué razones podría presentar el auditor

bolir esta costumbre? te el año terminado en diciembre 31, 1959, la administración de una entaría recibió ingresos de $50,000 por concepto de dividendos en efec-

Esbócense los procedimientos de auditoría aplicables para verificar los

los por concepto de dividendos.

auditoría de los libros de una compañía industrial, ¿qué evidencias do-

tales de a) autorización para la adquisición o pago, y de b) exactitud porte constituirían prueba satisfactoria en los casos siguientes? edificio comprado al contado misiones pagadas a los vendedores males pagados a los obreros de la fábrica aterías primas adquiridas imas sobre el seguro de vida del presidente de la sociedad anónima bjeto de descubrir la circulación de cheques en descubierto al terminar podrán reconciliarse todas las actividades bancarias en todas las cuentas bancos, con los libros de la compañía durante varios días antes de ter-

el año y durante varios días despugs de haber terminado. Si una recon-

Ición de esta naturaleza puede hacerse en forma resumida, podrán evitarse

as comparaciones detalladas.

sando los datos proporcionados en el problema, prepárese un papel de

abajo para lograr el propósito que se acaba de exponer, y reconcíliese el

kpe1 de trabajo de los saldos bancarios en las tres fechas mostradas, y

uéstrense las operaciones bancarias durante el período comprendido entre

ciembre 1, 1959 y enero 12, 1960.

cada partida en el papel de trabajo, el auditor debe mostrar, usando mbolos numéricos apropiados, los procedimientos necesarios para completar

auditoría.

Vepárense los asientos de ajuste en el diario necesarios en diciembre 31, 1960.

Datos para el problema

THE ABC CORPORATION

Noviembre 30, Diciembre 31, Enero 12, 1959 1959 1960

$20,383.89 $29,514.84 16,689.86

8,231.12 3,172.50

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS 321

Diciembre 1-31,1959 Enero 1-12, 1960

Ingresos según libro de caja $88,546.50 $21,473.26 Créditos según estado bancario .... 86,324.00 24,372.10 Egresos según libro de caja ..... 93,071.59 9,980.03 Cargos según estado bancario 93,264.19 15,241.15

El cliente obtuvo estados bancarios de noviembre 30 y diciembre 31, 1959, y reconcilió los saldos. El auditor obtuvo directamente los estados de enero 12, 1960, y las ratificaciones necesarias. El auditor ha encontrado que no hay errores de suma o resta en los libros de su cliente. Ha obtenido asimismo los informes siguientes: 1. El banco cargó por servicios de cuenta corriente $11.50 en el estado de no-

viembre 30, 1959, que se contabilizaron en el libro de egresos en diciembre 5, 1959. En el estado de diciembre 31, 1959 se hicieron nuevamente cargos que importaron $13.25, contabilizándose en el libro de egresos en enero 6, 1960. 2. El cheque N° 28890, extendido por $22.48, fue liquidado en el banco en

diciembre én la suma de $122.48. Se halló esta discrepancia al probar el estado bancario. El banco hizo la corrección correspondiente en enero 8, 1960. 3. Un documento con un importe de $1,000, enviado al banco para su cobro

en noviembre 15, 1959, fue cobrado y acreditado en cuenta en noviembre 28, 1959, descontando honorarios de cobranza de $3.50. El documento fue contabilizado en el libro de ingresos en diciembre 21, 1959, contabilizándose en la misma fecha los honorarios de cobranza como desembolso. 4. El cliente anota en rojo en el libro de ingresos los cheques devueltos. El

banco regresó los cheques siguientes:

Cliente Importe Fecha de Fecha de Fecha de
devolución registro depósito
A. Black $327.50 Dic. 6, 1959 Dic. 8, 1959 C. Denny 673.84 Dic. 27, 1959 Ene. 3, 1960 Ene. 15, 1960
* No se hicieron asientos de esta partida en los libros de ingresos y egresas.

5. Dos cheques de nómina correspondientes al pago de vacaciones de los

obreros con un total de $215.75 se extendieron en enero 3, 1960, y fueron liquidados por el banco en enero 8, 1960. Estos dos cheques no se contabilizaron en los libros del cliente

en razón de que se registran los resúmenes quincenales de nómina en el libro de egresos únicamente los días quince y último de cada mes.

(I.A.C.P.T., adaptación) 25. El concejo municipal de Gulliver contrató los servicios de un contador para

practicar una auditoría en los libros del municipio, así como también del campo recreativo, que está financiado parcialmente con fondos públicos municipales y en parte con donativos de varios clubes de damas. Esbócese el procedimiento a seguir con objeto de determinar la validez de las erogaciones a) de la municipalidad y b) del campo recreativo.

26. La Hutton Company, de Cincinnati, tiene cuentas corrientes abiertas en

en Cincinnati y Nueva York. Todas las nóminas, pólizas y facturas

aprobadas por los jefes de departamento para su pago;.

nuevamente y las entrega al cajero para que extienda

dientes. Todos los cheques deben ir firmados por el

final A. — estados bancal

bancos

deben estar

el tesorero las aprueba los cheques correspon-

cajero y el tesorero. Al

•los y prepara las recon-

>nes con los bancos. Luego entrega los estados de reconciliación, los bancarios, los cheques pagados y otros documentos al tesorero, quien y aprueba las reconciliaciones. Todos los cheques están numerados en

cajero cometió un desfalco por $10,000 en diciembre 17, 1959, extenun cheque pagadero a su propia orden sobre un banco de Cincinnati ficando la contrafirma del tesorero. El cajero no contabilizó el chef el libro de egresos. En diciembre 31, 1959, el cajero extendió un por $10,000 sobre un banco en Nueva York, a la orden del banco en iati; obtuvo la firma del tesorero usando el subterfugio de que se trauna transferencia de fondos. Entonces depositó el cheque en el banco cinnati en diciembre 31, 1959. No se hizo ningún asiento

en la cond. ndo el cajero recibió el estado bancario de diciembre y los cheques ; del banco de Cincinnati, substrajo y destruyó el cheque pagadero a la orden. El tesorero no descubrió el desfalco. ante el curso de la auditoría realizada en los libros de la compañía año 1959, que comenzó el contador en enero 31, 1960, descubre este el desfalco. ríbanse tres métodos para verificar las operaciones y los saldos en efec•a poder descubrir este tipo de fraude. nte tiene varias cuentas en el mismo banco. Una de ellas maneja 'mente los desembolsos para el pago semanal de la nómina y opera base de un fondo fijo. La cuenta debe siempre reconciliar a un saldo ; y precisamente por esta razón, el cliente no ha reconciliado la cuenta el transcurso del año que se revisa, La cuenta no aparece en el eneral. 1 curso de la auditoría practicada en la cuenta de nómina, el contador todos los cheques pagados devueltos por el banco durante las ocho siguientes a la fecha del balance general. Estos cheques totalizan $2,600, los fechados antes del balance general. El pagador tiene cheques no los de nómina que importan $200, fechados antes del balance general. o bancario muestra un saldo de $2,300 en la fecha del balance ge-

niendo que no se ha perpetrado fraude alguno ni cometido errores en s de las columnas, indígnense tres explicaciones posibles de la situación stran las cifras en discrepancia. En cada explicación indígnese el proto a seguir para determinar si la explicación es acertada.

(I.A.C.P.T.) informes que aparecen en el problema: írese una reconciliación de la cuenta bancaria de la Jansen Company ciembre 31, 1959. irense los asientos de diario necesarios para ajustar los libros de la Company para que concuerden con los saldos bancarios de diciem1, 1959. acticar una auditoría de los libros de la Jansen Company, el contador 1 estado bancario, cheques pagados y otras notas relacionadas con la ;aneada de la compañía de diciembre, 1959, directamente del banco. :ciliar el saldo bancario de diciembre 31, 1959, observó los hechos ecen a continuación:

Saldo según estado bancario del 12-31-59 $76,378 Saldo según cuenta de Caja, en 12-31-59 46,872 Cheques en circulación, en 12-31-59 32,118 Ingresos del 12-31-59, depositados en 1-2-60 5,559 Cargo de servicio de noviembre, 1959, según

memorándum del_

6. Producto del préstamo bancario, del 12-15-59,

descontado a tres meses al 5 por ciento anual, omitido en los libros de la compañía 9,875 7. Depósitos del 12-23-59, omitidos en el estado

bancario 2,650 8. Cheque de Rome Company, cargado nueva-

mente en 12-22-59 por faltar la contrafirma; vuelto a depositar con las firmas completas en 1-4-60; no se hizo asiento en los libros de la compañía por la devolución del cheque o su nuevo depósito $ 417 9. Error en el estado bancario al acreditar de-

pósito del 12-16-59: Importe correcto 3,182 Importe según estado 3,181 1

10. Cheque N° 3917 dé Jensen Company, cargado

por el banco por error a la Jansen Company 2,690 11. 'Producto del documento de Somers Company,

cobrado por el banco en 12-10-59, no contabilizado en el libro de caja: Principal $ 2,000 Interés 20

$ 2,020 Menos: Gastos de cobranza 5 2,015

12. Memorándum de débito equivocado del 12-31-

59, para cargar a la cuenta de la compañía la liquidación del préstamo, pagado con cheque N° 8714 de la misma fecha 5,000 13. Depósito de Jensen Company del 12-6-59,

acreditado equivocadamente a la Jansen Company 1,819

29. A continuación aparece un resumen del libro de ingresos y egresos de la Hut-

chins Company en el año 1959:

Mes

Enero .... Febrero .. Mano .. Abril . Mayo .... Junio.... Julio .... Agosto Septiembre Octubre .. Noviembre Diciembre

Ingresos	Egresos
$ 29,900.00	$ 45,189.48
49,628.30	24,150.00
38,349.05	20,225.31
33,247.98	19,742.66
59,148.55	30,022.95
22,299.87	35,468.78
17,828.65	15,401.22
12,669.90	22,396.18
20,493.00	20,093.94
32,775.25	31,207.57
37,792.88	26,927.36
45,436.27	37,826.40
$391,269.70	$330,377.85

El saldo bancario en enero 1, 1959, ascendía a $38,610.21. El saldo ban-

cario en diciembre 31, 1959, importa $101,918.34. No había cheques pen-

dientes en enero 1, 1959. Los cheques en circulación en diciembre 31. 1959.

• •

-
i

AUDITORIA:

PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

$5,416.28. Los cheques no depositados en existencia en diciembre 31,

), importan $3,000, que están incluidos en los ingresos de diciembre. Los isitos bancarios del año suman $386,543.70. A cuánto asciende el desfalco total y cómo se realizó? :::omiéncese con el saldo bancario de enero 1, 1959; prepárense estados iaostrando la forma en que el cajero de la Hutchins Company logró que ius reconciliaciones parecieran perfectas. el siguiente problema se hacen ventas al contado y en cuenta corriente. condiciones de venta en cuenta corriente son 2 por ciento de descuento pago a 10 días, neto a 30 días, cuyo cumplimiento se exige estrictamente. aas ventas al contado se contabilizan únicamente en el libro de ingresos. desfalco tuvo su origen en: La contabilización de descuentos en exceso de los concedidos en realidad? La apropiación de descuentos que no aprovechó el cliente? Manipulación de los asientos y los pases en la contabilidad? Manipulación total?

Libro de ventas

Fecha	Explicación	Cuentas por Cobrar Debe	Ventas Haber
Dic. 1	Croxton Company	962.50	962.50
2	Sutton Company	818.77	818.77
3	Hobart Supply Company	1,400.00	1,400.00
4	Sutton Company	725.30	725.30
6	Devore Company	627.18	627.18
7	Kenwood Company	940.25	940.25
8	Croxton Company	767.42	767.42
9	Swifton Stores	220.58	220.58
10	Conlon Sales Company	835.20	835.20
11	Devore Company	1,364.26	1,364.26
13	Croxton Company	2,800.00	2,800.00
14	Minden Company	722.36	722.36
15	Conlon Sales Company	3,128.90	3,128.90
16	Sutton Company	551.80	551.80
17	Sválton Stores	805.00	805.00
18	Sutton Company	1.79910	1,799.10
20	Devore Company	864.35	864.35

21	Kenwood Company		404.37	404.37	
22	Croxton Company		1,305.81	1,305.81	
23	Kenwood Company		2,468.24	2,468.24	
24	Swifton Stores		910.95	910.95	
25	Devore Company		872.72	872.72	
27	Conlon Sales Company		1,948.50	1,948.50	
28	Minden Company		628.40	628.40	
29	Swifton Stores		875.38	875.38	
30	Hobart Supply Company.	1,333.92	1,333.92		
31	Sutton Company		459.60	459.60	
30,340.86		30,340.86			

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

325

Libro de ingresos

Fecha	Explicación	Caja Debe	Cuentas por Cobrar Debe	Descuentos de Venta Debe	Ventas Haber
Dic. 1	Saldo	51,266.10			1,688.54
1	Croxton Company		39.56	1,728.10	
2	Devore Company		1,961.83	60.67	2,022.50
3	Croxton Company		302.00	6.16	308.16
4	Ventas al contado	2,865.14			2,865.14
7	Conlon Sales Company		4,762.80	97.20	4,860.00
9	Sutton Company		1,482.31	61.76	1,544.07
10	Croxton Company		943.25	19.25	962.50
11	Ventas al contado	3,105.84			3,105.84
14	Minden Company		1,193.86	24.36	1,218.22
15	Devore Company		614.64	12.54	627.18
16	Kenwood Company		911.45	. 28.80	940.25
17	Minden Company		707.92	14.44	722.36
18	Ventas al contado	2,559.60			2,559.60
20	Conlon Sales Company		818.50	16.70	835.20
21	Devore Company		1,336.98	27.28	1,364.26
22	Hobart Supply Company		3,026.20	63.80	3,090.00
23	Conlon Sales Company		2,966.33	6257	3,028.90
24	Ventas al contado	2,994.41			2,994.41
27	Devore Company		846.07	18.28	864.35
28	Swifton Stores		216.17	4.41	220.58
29	Croxton Company		3,496.07	71.35	3,567.42
30	Kenwood Company		388,21	16.16	404.37
31	Ventas al contado	1,824.13			1,824.13
41,012.25	645.29	28,308.42	13,349.12		

Croxton Company

Fecha	Explicación	Debe	Haber	Saldo
Nov. 10	Mercancías	489.00		489.00
15	Mercancías	1,728.10		2,217.10
16	Caja		489.00	1,728.10
24	Mercancías	308.16		2,036.26
Dic. 1	Caja		1,728.10	308.16
1	Mercancías	962.50		1,270.66
3	Caja	308.16	96230	
8	Mercancías	767.42		1,729.92
10	Caja		962.50	767.42
13	Mercancías	2,800.00		3,567.42
22	Mercancls	1,305.81		4,873.23
29	Caja		3,567.42	1,305.81

Explicación

Saldo Mercancías Mercancías Mercancías Caja Mercancías Mercancías Caja Mercancías Mercancías Mercancías

Debe

1,000.00

800.00 200.00

8 18. 77 725.30

551.80 1,799.10 459.60

Haber

2,920.00 1,544.07

Hobart Supply Company

Company

Explicación

Mercancías Caja Mercancías Mercancías Caja

Debe

904.25

404.37 2,468.24

Haber

904.25 404.3 7

Stores

Explicación

Mercancías Mercancías Mercancías Caja Mercancías

Debe

220.58 805.00 910.95

875.38

C_i°nsales

Explicajón

Mercancías

Caja Mercancías Mercancías Caja

Caja Mercancías

Pany

Debe

4,860.00

835.20 3,128,90

1,948 5ç

4,860.00

835.20 3,028.90

Saldo

920.00 1,920.00 2,720.00 2,920.00

818.77 1,554.07

551.80 2,350.90 2,8 10.50

Explicación Debe Haber Saldo
28 Mercancías 806.00 806.00 15 Mercancías
214.00 1,020.00 29 Mercancías 770.00
1,790.00 3 Mercancías 1,400.00 3,090.00 22 Caja
3,090.00 30 Mercancías 1,333.92 1,333.92
Saldo

904.25

404.37 2,872.61 2,468.24

Haber Saldo
220.58 1,025.58
220.58 1,936.53
1,715.95
2,591.33
Haber Saldo
4,860.00

835.20 3,864.10 3,028.90

1,948.50

EFECTIVO: EN CAJA Y BANCOS

Devore Company

327

Fecha Explicación Debe Haber Saldo
Nov. 23 Mercancías 2,022.50 2,022.50 Dic. 2
Caja 2,022.50
6 Mercancías 627.18 627.18 11 Mercancías
1,364.26 1,991.44 15 Caja 627.18
1,364.26 20 Mercancías 864.35 2,228.61 21 Caja
1,364.36 864.35 25 Mercancías 872.72 1,637.07 27
Caja 864.35 872.72
Minden Company Fecha Explicación Debe Haber Saldo
Nov. 27 Mercancías 1,218.22 1,218.22 Dic. 114 1
Caja 1,218.22
14 Mercancías 722.36 722.36 17 1 Caja
1 722.36 28 Mercancías 628.40 628.40

32.

La Harmon Company tiene cuentas en el rirst rvattonat y — National Bank. En diciembre 31, 1959, las cuentas de la compañía acusan sobregiros en ambos bancos. La situación es la siguiente:

First National Bank: La ratificación del banco muestra un saldo de $5,000; la cuenta de la compañía muestra un sobregiro de $2,000; los cheques en

circulación suman $7,000.

Second National Bank: La ratificación del banco muestra un saldo de

$6,000; la cuenta de la compañía muestra un sobregiro de $1,900; los cheques en circulación suman $7,900. Una investigación probó que por razones legítimas de importancia, los cheques pendientes habían sido retenidos por el tesorero. Fueron sometidos a la inspección del auditor y, cuatro días más tarde, se enviaron por correo a los beneficiarios. Todas las demás operaciones están

en orden.

Explíquese cómo manejará esta situación el auditor en la contabilidad y

en el balance general de la Harmon Company. Queenan

En enero 20, 1960, se comenzó la auditoría

gl d1Q59 En esta estaefecha, en los

Company del ano ternunaao en saldo deudor de $125,686,

libros de la compañia, la cuenca uc un saldo deudor de $200.

i caja chica y el tono para• cajero desempeña también elocacargo

detratenedor

P de li ros. u nci-

libros de la compañía, la cuenta de nancos y la caja chica y el fondo para cambios tenedor de libdros. Sudreconci-

El cajero desempena liación de caja de diciembre 31, 1959, muestra las partidas siguientes:

.. $123,176 Caja según mayor, en diciembre 31, 1959 129 974

Bancos, en diciembre 31, 1959 10,231

Cheques en circulación, en diciembre 31, 1959

9por el banco Cheque de la Queensat Company, cargado

en diciembre 20, 1959; corregido por el banco en

enero 7, 1960 Depósitos en diciembre 31, 1959, acreditados por el

io9n .....

banco en e++ci- De enero 2, 1960, a enero 20, 1960, fecha dei arqueo de caja, el total de ingresos según el libro de caja ascendió a $15,414. De acuerdo con el estado

CIPIOS Y PROCEDIMIENTO

al período comprendido entre enero 2, 1960, a ene-

inclusive, los depósitos sumaron $13,201.

arqueo de caja al cerrar el día en enero 20, 1960, incluyendo la caja a y el fondo para cambios, arrojó las cifras siguientes:

Monedas $ 72 Billetes
695 Facturas de gastos pagadas 24 Vales de los empleados, fechados en enero 12, 1960 128 Cheques de la clientela en pago de sus cuentas 581

$1,500

una nueva investigación se descubre lo siguiente: 1,n julio 5, 1959, ingresaron $750, por pago a cuenta de un cliente; se largó Reserva para Deudas Malas y se acreditó Cuentas por Cobrar. En diciembre 5, 1959, ingresaron $570, como pago a cuenta de un cliente; le cargó Inventario y se acreditó Cuentas'por Cobrar. se contabilizaron las remesas de otros clientes hechas durante 1959, ue sumaron $1,461. lo se contabilizaron, pero se depositaron en el banco, los cheques reci-

idos de dientes entre enero 2, 1960, y enero 20 del mismo año, que impor-

aron $842.

n la caja chica había ingresos por facturas pagadas por clientes en

nero 19, 1960, en un total de $1,702; no se habían contabilizado ni depo-

tado.

ntre los cheques pendientes, hay uno de $100 a la orden de un acreedor

omercial; la investigación del auditor muestra que este cheque había sido

elto por el acreedor en junio 14, 1959, habiéndose extendido en su lugar

nuevo cheque por $200; el primer cheque de $100 había sido exten-

Ido por una cantidad equivocada.

julio 1, 1959, el banco reembolsó $45 porque un documento de la

ueenan Company había sido pagado antes de su vencimiento; no se hizo

ingún asiento por este reembolso.

solicita al auditor que a) prepare los ajustes necesarios; I)) compute el

bancario exacto de diciembre 31, 1959, y e) compute el déficit 1) en

bre 31, 1959; 2) en enero 20, 1960, correspondiente a este año, y 3)

tal.

EJERCICIOS PRACTICOS

zgsworth Gear Company: Problema Práctico de Auditoría:

iCaja Chica. (Véase el tomo II.)

CAPITULO XI

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS

CREDITOS

SECCION I: CONTROL INTERNO DE LAS CUENTAS POR

COBRAR

Valores a cobrar. Prólogo. Este capítulo y el Capítulo XII tratan sobre la auditoría de los valores a cobrar, las pérdidas en los créditos y las reservas para las partidas dudosas. Las cuentas por cobrar podrán clasificarse en comerciales y no comerciales. Las cuentas por cobrar comerciales tienen su origen en el curso normal de la venta de un producto o servicio ofrecido al público con regularidad; las cuentas por cobrar no comerciales

proceden de otras fuentes diferentes a las ventas. En general, al hablar de cuentas por cobrar, la mayoría de los contadores se refieren a las cuentas comerciales; de esta manera se tratan aquí, dejando entendido claramente que los procedimientos de auditoría prescritos son los mismos para toda clase de cuentas por cobrar. Antes de proceder a practicar una auditoría de las cuentas por cobrar, el auditor debe familiarizarse con las condiciones peculiares en que trabaja el cliente, la organización y eficiencia de su departamento de crédito, la naturaleza de los productos que vende, los métodos de venta, las condiciones de crédito que concede a su clientela y el control interno sobre las cuentas por cobrar y las ventas. La extensión de la auditoría de las cuentas por cobrar depende de estos factores.

Debe practicar cuidadosamente la auditoría de las cuentas por cobrar, pues es posible la comisión de fraudes en su manipulación y en razón de que la liquidación normal de una cuenta por cobrar resulta en un ingreso en efectivo. Aun cuando no ha de concederse demasiada importancia al fraude, podrá haber retenciones fraudulentas o traslapos; podrán no contabilizarse las cuentas en los mayores; podrán subestimarse; los créditos podrán ser ficticios; toda una cuenta podrá ser ficticia. En los Capítulos IV y X se discutieron todos los métodos usados para ocultar los fraudes que tienen su origen en estas fuentes.

Los objetivos primordiales de una auditoría de las cuentas por cobrar son la determinación de la exactitud del importe de los valores a cobrar,

su validez y su cobrabilidad. En todas las auditorías de las cuentas por

r.
ICIPIOS Y PROCEDIMIENTO

lizar una cantidad mínima de trabajo con objeto

a una conclusión acerca de estos tres objetivos. Los procedimiens seguidos para llegar a esta conclusión y la manera en que se diferirán entre los auditores y entre las auditorías del mismo

cuando este capítulo trata principalmente de las cuentas por de las pérdidas en los créditos, acuerda también consideración as, facturación y cobranzas. Se trata nuevamente el tema de las acturación en los Capítulos XXIV y XXV. s Capítulos XI y XII se comentará la norma siguiente:

’ 17. Las cuentas y documentos por pagar deben examinarse, arse y ratificarse, siempre que sea posible, para determinar que entan créditos válidos a cargo de los clientes y otros, por ventas oductos o servicios o por fondos en préstamo o adelantados por título. Y debe haber una reserva suficiente y apropiada para Lentas y documentos cuyo cobro es dudoso.

ol interno. El control interno sobre los valores a cobrar co1 una orden de venta aceptada. El control interno de los valores de las pérdidas en los créditos tiene como objetivos primarios ión de las órdenes de venta, la aprobación de la concesión de ue se hagan bien los embarques, se facture al cliente, se conas valores a cobrar en la cantidad justa, la

cobranza de los cobrar, la contabilidad y control de los ingresos, los depósitos de los ingresos, la aprobación de las ventas devueltas y la conacertada de la devolución y de la mercancía devuelta, la de la baja en libros de las partidas incobrables, y una clasifiódica de los vencimientos de los valores a cobrar con objeto de la efectividad con que funciona el departamento de crédito y de cobranzas. bjeto de ejercer con eficacia el control interno sobre los valores 1) la venta debe estar separarla de su contabilización; 2) la d de la venta debe estar separada de la recepción del ingreso cobrar, y 3) las devoluciones, bonificaciones, descuentos y carros de valores incobrables deben aprobarse debidamente y sepafunción de recepción de ingresos en efectivo. :ompañía podrá tener en operación o no una división de audira; pero, en cualquier caso, el auditor externo debe revisar el control interno y quedar satisfecho de su funcionamiento, o 1 examen más allá de los límites de prueba indicados en los VII y VIII, y las sugestiones que se harán en este capítulo y tulo XII. stionario de control interno para las cuentas por cobrar apaModelo 34. En las contestaciones en este tipo de cuestionario icadas cuáles son las normas satisfactorias de control interno

les a cobrar.

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS

331

SECCION II: PROGRAMA DE AUDITORIA DE LAS CUENTAS

POR COBRAR

El programa que aparece a continuación es típico de los procedimientos que han de seguirse en la auditoría de las cuentas por cobrar.

1. Cotéjese un balance de comprobación de las cuentas por cobrar con el saldo

de la cuenta de control. 2. Clasifíquense según vencimientos atrasados las cuentas por cobrar. 3. Ratifíquense las cuentas por cobrar. 4. Determínese la validez de las cuentas por cobrar. 5. Determínese el corte apropiado en la contabilidad de ventas. 6. Verifíquense las cuentas que se cobran al entregar la mercancía. 7. Pruébense los descuentos. 8. Pruébense las devoluciones y bonificaciones y notas de crédito correspon-

dientes. 9. Clasifíquense nuevamente las cuentas de consignación, en su caso. 10. Segréguense y elimínense las cuentas por cobrar de las compañías afilia/Jan 11. Determínese cuál ha de ser el tratamiento apropiado de las cuentas de las

sucursales. 12. Examínese el tratamiento que se da a los valores a cobrar extranjeros. 13. Segréguense los valores a cobrar no comerciales de funcionarios, directores

y accionistas. 14. Analícense y segréguense otros valores a cobrar no comerciales. 15. Determínense las cuentas de. los clientes pignoradas en garantía y su valor

líquido. 16. Determínese la cobrabilidad de las cuentas. 17. Hágase una lista de las cuentas vencidas pendientes en la fecha en que se

termina la auditoría. 18. Determínese si es suficiente la reserva para cuentas dudosas.

Las normas con que ha de regirse el trabajo externo de auditoría y los procedimientos sugeridos aplicables al examen de las cuentas por cobrar se tratarán en las subsecciones siguientes.

1. Cotéjese un balance de comprobación de las cuentas por cobrar con el saldo de la cuenta de control. Al comenzar la auditoría de las cuentas por cobrar, el auditor debe preparar u obtener de su cliente un balance de comprobación de los mayores auxiliares de cuentas por cobrar, tomado en la fecha del balance general. Este balance de comprobación podrá estar sacado en cintas de máquina sumadora o podrá haber sido impreso en un equipo mecánico o electrónico de elaboración de datos. Si se incluyen en el balance de comprobación del cliente cuentas por cobrar de otra índole que las comerciales, deben segregarse como se muestra en el Modelo 35, de manera que se muestre la verdadera posición de las cuentas comerciales. El total líquido del balance de comprobación sumado —saldos deudores menos saldos acreedores— se coteja luego con el saldo de la cuenta de control. Los saldos individuales que aparecen en el balance de comprobación se cotejan después con los saldos de las cuentas en los mayores auxiliares.

Las sumas y los saldos en las cuentas de los clientes en los mayores

auxiliares se verifican después en cuanto a su exactitud matemática. Esta

”CONTROL INTERNO CUENTAS POR COBRAR
con ridad los mayores auxiliares con las cuentas •e control?
1 cliente periódicamente por vencimientos las cuentas? Sí
funcionario apropiado periódicamente las cuentas delincuentes? Sí
t reserva suficiente para cuentas incobrables? Sí
t funcionario autorizado las bajas en libros de las cuentas incobrables? Sí
funcionario autorizado los ajustes en los créditos? Sí
que se ha dado de baja en libros como incobrable una cuenta por ejerce un control adecuado sobre la cuenta y las posibilidades de el futuro? Sí
eradas en secuencia las notas de crédito? Sí
ta de todos los números relacionados con la Pregunta 8?
estados mensuales a todos los clientes? Sí
comprueba. los estados una persona que no tiene acceso al diario a los créditos de las cuentas por cobrar? Sí
correo los estados una persona que no sea el tenedor de libros de por cobrar? Sí
a los estados para evitar que sean interceptados antes de su envío Sí
cliente los saldos de las cuentas por cobrar por medio de alguna eta de las enumeradas a

continuación?
Sí
de libros de las cuentas por cobrar Sí
de crédito Sí
artamento de crédito separado de la contabilidad de las cuentas Sí
aclamaciones de los clientes sobre partidas y diferencias una persona ajero o al tenedor de libros que lleva las cuentas por cobrar? Sí
a persona responsable los descuentos y bonificaciones comerciales Sí
unciones del tenedor de libros que lleva las cuentas por cobrar todas las operaciones de ingresos y egresos en efectivo? Sí
la aprobación de un funcionario autorizado para pagar mi saldo as cuentas por cobrar?
Sí
ión en los cargos de los tenedores de libros que llevan las cuentas Sí
rados por facturas todos los embarques? Sí
can en las cuentas todos los embarques? Sí
división de cobranzas el trabajo del tenedor de libros que lleva ior cobrar?
Si
nada en alguna forma la división de crédito, al aprobar condios de crédito, con los siguientes?
miento de ventas No
r de libros de las cuentas por cobrar No
No
cumplimiento de los plazos de crédito? Sí
a cuenta de los clientes antes del embarque, ¿se acredita la cuenta
a consignaciones en las cuentas por cobrar? No
ladón a la Pregunta 27 es afirmativa, ¿se hacen los cargos e?
mimo saldos de cuentas por cobrar comerciales otros que no estas cuentas?
No
CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CRÉDITOS

333

verificación se lleva a cabo sobre una base de prueba de panes seleccionadas de las cuentas del mayor auxiliar; normalmente, esta prueba no excederá del 10 por ciento de las cuentas.

En caso de que el control interno sobre las cuentas por cobrar no sea satisfactorio, podrá ser necesario probar la exactitud de las sumas de la cuenta de control, Cuentas por Cobrar, durante todo el ejercicio social. Si el saldo de la cuenta de control no concuerda con la suma de los saldos de las cuentas auxiliares, debe solicitarse al cliente que localice la diferencia; éste es un caso para el tenedor de libros, no para el auditor. Si el cliente no puede hallar las discrepancias, y si en el convenio con el auditor no se ha especificado que él deba hacerlo, las diferencias podrán indicarse en el informe de auditoría. Si el auditor ha de localizar las diferencias entre el saldo de la cuenta de control y el saldo de la suma de las cuentas auxiliares relacionadas, deberá —a partir de la fecha en que aparecieron las diferencias— probar la exactitud de las sumas de todos los libros pertinentes de primera entrada, a menos que el error sea evidentemente de carácter matemático. Debe verificar también la exactitud del pase de los asientos tanto a las cuentas de control como a las

auxiliares, tratando de descubrir posibles errores. Otro procedimiento que se presenta como alternativa y se usa algunas veces es analizar la cuenta de control y, al mismo tiempo, cotejar los asientos en los mayores con los libros de primera entrada.

Debe aconsejarse al cliente que reconcilie los saldos de las cuentas de control y los saldos de las cuentas auxiliares una vez al mes. Los errores podrán adscribirse a un mes determinado, economizándose mucho tiempo en la reconciliación. Cuando los saldos de la cuenta de control son mayores que la suma de las cuentas auxiliares hay posibilidad de que se haya cometido un fraude, habiendo pasado un asiento a una cuenta de control y no a la auxiliar; luego, cuando deba cargarse la cuenta de Caja, se pasaría un débito ficticio a otra cuenta, probablemente una de gastos. Los ingresos en efectivo dependen de las cuentas auxiliares y no de los saldos de las cuentas de control, aun cuando nuestros sistemas modernos de contabilidad y de control interno efectivo contable dependan del principio de la cuenta de control. En caso de que sea necesario ajustar la cuenta de control y las auxiliares para que concuerden —en el caso infrecuente en que no se puedan localizar los errores— la cuenta de control debe ajustarse a la suma de las cuentas auxiliares.

2. Clasifíquense según vencimientos atrasados las cuentas por cobrar. La clasificación de las cuentas por cobrar de acuerdo con sus vencimientos significa hacer un análisis de las cuentas con objeto de fijar su cobrabilidad o incobrabilidad probable y averiguar la eficiencia del departamento de crédito y cobranzas. Una clasificación de esta índole ayuda a fijar la cantidad necesaria para la reserva para cuentas incobrables y consecuentemente conduce directamente a la valuación de los valores a cobrar para su presentación en el balance general. Mecánicamente, la clasificación de las cuentas de acuerdo con sus vencimientos se realiza segregando las cuen-

tas por cobrar pendientes, usando como base la fecha de vencimiento o
Modelo 35 COOK COMPANY aprobación y análisis de Cuentas por Cobrar, diciembre 31, 1959

Saldo

Deudor

444

2,461

1.218 500 1,700

77 750

110 300

5,000

216 48 400

375 75

83 620

83 620 3,200

2 100 20

dor

Partidas no vencidas 130

Días de retraso

43

200

2,461 1,000

105

75

48

200

31-60

61-90

91-120

25

3.200 600

2,400

260 100

1

50

218

50

150 175

475

50

50

50

1.700

121-180

44

25

20 300

1,975

27

50

16

Más

180

50

137

Castigo

83

Reserva 10

150

75

Rcser.

20

1,700

150

108

83

Cuentas con

Ultimo pago

Personal de la Compañía

Consignatarios

Sucursa-

les

Compañías subsidiarias

Impor te

Diversos

6-15-59

AAD 500

48-59

AAD 750

3-18-59

OH

Ninguno

AAD 5,000

7-12-59 10-16-59

13 M 14 N 15 0

1-10-60

16 P

17 Q

1-7-59

18 R

AAD 620!

19 S

20 T 21 U

AAD 400

22 V 23 W

AAD 100

Ninguno 8-6-59

Observaciones

correspondencia indica que no había otros cobros.

Mercancía devuelta: cuenta activa Bueno, pero siempre lento. Ajústese dándole de baja en libros. Dudoso, sólo C.O.D. Bajo administración judicial; no se esperan dividendos. Adelanto; ajústese. Mercancía devuelta; envíese cheque. En disputa; cliente dispuesto a transar. Dudoso; véase la acumulación en el depart, de crédito. Adelanto a la compañía subsidiaria. 50 por ciento dudoso.

Siempre bueno, pero aproximadamente 90 días retrasado. Pago total. Préstamo a antiguo empleado. No es cobrable. El comprador promete pagar—en 1960. Venta de maquinaria usada en la fábrica—Ve B'.

Dense de baja en libros $400. Abranse dos cuentas.

Préstamo a secretaria privada—bueno. El comprador se cambió. Siempre puntual basta ahora; pagará en febrero, 1960: véase correspondencia. Bueno.

de facturación, clasificando las cantidades vencidas a partir de u otra.

el Modelo 35 se presenta una relación de vencimientos. Esta relama ampliación del balance de comprobación de las cuentas por

segrega también los valores a cobrar no comerciales incluidos en de control, Cuentas por Cobrar. En una empresa que tenga un

reducido de cuentas esta forma es satisfactoria. Sin embargo, en gañía con numerosas cuentas sería imposible e innecesario incluir ación de vencimiento las cuentas que aún no hayan vencido; te cuentas vencidas y cuentas no comerciales deben colocarse en de vencimientos.

ción de vencimientos la prepara habitualmente el cliente, a soli-

auditor; el auditor la prueba seguidamente, comenta sobre la

operativa de los departamentos de crédito y cobranzas, y com-

rifica la computación que el cliente ha hecho para la reserva tas incobrables. Cuando el cliente prepara la relación de vencicluye normalmente todas las cuentas, como puede verse en el

, para orientar a los departamentos de crédito y cobranzas.

ultados que presenta esta relación de vencimientos podrán ser

I informe de auditoría, clasificando los totales de cada período de retraso en el pago. empresas comerciales que tienen un gran número de cuentas por a una de ellas con un

saldo relativamente pequeño, la costumbre te moderna de auditoría permite que se pruebe menos de la totarelación de vencimientos, suponiendo que ésta haya sido preel cliente. Por tanto, se aplican técnicas de muestreo estadístico mía de estas relaciones en las grandes tiendas de departamentos, anónimas de servicios públicos, grandes panaderías y otras.

Una panadería tiene 100,000 cuentas por cobrar entre las tiendas comestibles, la mayoría de las cuales pagan a treinta días. Deben elee 10,000 cuentas para hacer una relación detallada de vencimientos. Las ntas de los clientes están en gavetas, 1,000 cuentas en cada 100 gavearchivadas por orden alfabético. Al azar, la gerencia seleccionó 10 eras para hacer una relación individual de vencimientos, más todas las atas con saldos en exceso de $2,000. El saldo de cada cuenta inferior a $2,000 incluido en la muestra se ifica en categorías de vencimientos atrasados como sigue: 0-2 meses; meses; 4-6 meses; más de 6 meses. La proporción del valor total de cuentas muestreadas que caen dentro de cada categoría de vencimiento stima que es la aplicable al restante 90 por ciento de las cuentas no streadas cuyo saldo es inferior a $2,000. tasándose en la experiencia pasada, los tipos de pérdida esperados se an a cada categoría de vencimientos detallados, y el resultado se mula por 10, con objeto de cubrir el 90 por ciento que no aparece en la ión.

ose en el ejemplo precedente, el auditor podrá examinar la da! los vencimientos del 10 por ciento (1,000) de las cuentas del saldos inferiores a $2,000 y 10 por ciento de todas las cuentas

layares de $2,000. Basándose

de 1,000 vencimientos en un total de 100,000 cuentas, 1 por ciento, el auditor podrá rechazar la muestra si descubre errores en la categoría de clasificaciones de vencimientos de más del 1 por ciento del total en dólares en cada categoría.

Durante el examen de una relación preparada de clasificación de vencimientos deben tenerse en cuenta los puntos siguientes:

a) Sepárense las cuentas por cobrar no comerciales. b) Examínese la puntualidad de pago de los clientes que tienen saldos cuan-

tiosos. c) Investíguense las razones de los saldos acreedores. d) Adquiérase la certidumbre de que las reservas hechas para deudas malas

son adecuadas, pero no demasiado grandes. e) Cuídese que las facturas postfechadas no estén colocadas entre las cuentas

vencidas. f) Préstese cuidado especial a los saldos vencidos que aumenten constante-

mente; esto podrá indicar que no se debe seguir trabajando con ese cliente, o podrá

significar que el cliente pagó su cuenta y hay malversaciones de fondos.

En el análisis de una clasificación de vencimientos, las condiciones de crédito determinan los intervalos de tiempo que han de usarse en la clasificación de las cuentas según su vencimiento. Si las condiciones normales de crédito son 2 por ciento de descuento a 10 días, neto a 30 días, como en el Modelo 35, una cantidad que asciende a $411 de la cuenta A estaba atrasada en diciembre 31, 1959. Debe notarse que la cuenta de P, distribuida en tres intervalos de tiempo diferentes, fue liquidada en enero 10, 1960 y. que su pago se anotó en los papeles de trabajo. El auditor debe examinar los asientos en las cuentas por cobrar en el intervalo después de la fecha del balance general para determinar si hay alguna evidencia que haya afectado su cobrabilidad. En la columna de Observaciones debe hacerse notar si algunos datos no están completos y cualquier otro detalle pertinente acerca, de la auditoría de las cuentas por cobrar.

EJEMPLO. Podrán aparecer en el análisis cuentas muy atrasadas; podrá comprobarse en la investigación que una cuenta se está liquidando lentamente, o podrá suceder que hay una partida en discusión; estos casos están ilustrados en las cuentas D y J. Las partidas impugnadas deben discutirse con el cliente, con objeto de tratar de determinar su cobrabilidad probable.

Cuando el auditor examina los créditos de cualquier cuenta por cobrar, debe dedicar atención especial a los que no obedezcan a entregas en efectivo, a causa de las posibilidades para la comisión de fraudes que presentan, como se indicó en los Capítulos IV y X. Debe tener especial cuidado con los créditos en el mayor de cuentas en suspenso, caso de que se lleve, y con todas las cuentas antiguas consideradas incobrables anteriormente, si no se lleva este mayor auxiliar de cuentas en suspenso. Los créditos que no correspondan a un pago en efectivo deben estar autorizados debidamente, por medio de una aprobación oficial, con pormenores detallados en caso de que obedezcan a devoluciones o bonificaciones relacionadas con las ventas.

RIA:

PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

aldos acreedores en las cuentas por cobrar oeoen mvesugarse para ✓ su legitimidad, pues pueden obedecer a errores al pasar los una cuenta equivocada; asimismo, un balance acreedor repre. obligación, que puede estar vencida y tener que pagarse, según en el Modelo 35, en la cuenta I. sis de las cuentas de ventas a plazos. Al practicar la auditoría rentas por cobrar en que las mercancías se venden en un plan de lonados, el método para verificar la validez y saldo de una cuen. mismo plan usado en una cuenta ordinaria comercial por cobrar. I auditor debe estar familiarizado con las estipulaciones de los le

ventas a plazos, para tener la seguridad de que se cumplen. s casos, estas cuentas están garantizadas con documentos a coenclinientos escalonados. En las ventas a plazos, se podrá otorgar propiedad; o bien podrá concederse otorgando el acreedor una o bien el vendedor podrá conservar el derecho de propiedad se hayan liquidado todos los pagos parciales. litor debe cuidar que no haya morosidad en los pagos parciales er en conocimiento de la gerencia los que encuentre en este caso. ue haya legislación vigente que regularice esta clase de operatuditor debe asegurarse que se cumple de conformidad con las crediticias otorgadas. Los métodos de contabilidad usados en ejecuciones y recuperaciones en las hipotecas prendarias deben ; debe verificarse el método usado para fijar precio a las merobradas y el auditor debe estar seguro que se han reducido los os valores a cobrar a plazos al recobrarse las mercancías. Con uzgar acertadamente la cobrabilidad de las cuentas a cobrar a lividirá el total de las cobranzas de cada año entre la cifra provalores a cobrar del mismo año y el resultado será una cifra indicará si las cobranzas del año son mejores o peores que las terior o del siguiente.

lo las cuentas de ventas a plazos se clasifican según la antisus vencimientos atrasados, los períodos de tiempo en las relaestas clasificaciones deben fijarse de acuerdo con uno de los siguientes: a) un plazo vencido, dos plazos vencidos, etc.; o ses del año corriente y por meses de los años siguientes. Si el de bajo diferentes condiciones de pago, debe prepararse una re:gasificación de vencimientos atrasados para cada condición di-

Itificaciónde las cuentas por cobrar. A fin de que el auditor entar un dictamen sobre la imparcialidad de los estados finan[lanera clara e inequívoca, es necesario ratificar las cuentas por Las auditorías en que sea factible y razonable hacerlo. ificación de las cuentas por cobrar basándose en una prueba es miento establecido y reconocido en las auditorías y es obligatorio la totalidad de las cuentas de los clientes de un corredor de uerdo con la Regla X-17A-5, de la Comisión de Bolsa y Valores'

persigue ydirectamente descubrir la ratificación Los objetivos que hay fraudes.de valores r e si:, a raa

cobrar son verificar los saldos de las cuentas

llegar a una decisión acerca de la extensión

de las solicitudes de ratificación,

deben considerarse diversos factores. En caso de que el control interno

sobre la caja y las cuentas por cobrar no sea satisfactorio,

o en caso de

que haya sospechas de fraude, o si las personas que manejan la caja o los valores a cobrar tienen autorización para conceder bonificaciones sobre las ventas o dar de baja en

libros las cuentas dudosas, debe solicitarse la ratificación de todos los deudores. Siel

control interno es satisfactorio y

los valores a cobrar pocos en número, pero su valor total representa una

parte importante del activo circulante o de todo el

activo, deben enviarse

solicitudes de ratificación a todos los

deudores. Si el sistema de control

interno es satisfactorio, si el número de valores a cobrar es grande y las

cuentas individualmente son relativamente

pequeñas, la selección de una

muestra representativa, según se indicó en los Capítulos VII y VIII, basada en tablas estadísticas, normalmente debe dar por resultado una certidumbre satisfactoria de exactitud.

Cuando las solicitudes de ratificación se dirigen a un número seleccionado de deudores, la muestra debe comprender:

a) Cuentas grandes y pequeñas, activas e inactivas, seleccionadas sobre una

base estratificada al azar b) Cuentas de clientes que atraviesan situaciones financieras difíciles e) Cuentas antiguas e inactivas d) Cuentas en que los débitos son grandes a fin de año e) Cuentas con saldos de consideración f) Cuentas en manos de agencias de cobranzas g) Cuentas en disputa entre el cliente y su deudor h) Cuentas dadas de baja en libros durante el año i) Cuentas con saldos acreedores.

El auditor selecciona la muestra que ha de circularizarse con las solicitudes de ratificación. Si el cliente del auditor solicita que se omitan determinados deudores de la lista de personas que ha de circularizarse, el auditor debe investigar estas cuentas, extender sus procedimientos de auditoría, hacerlas figurar en una lista en su informe y hacer un comentario sobre

ellas.

Hay dos métodos de ratificación de los valores a cobrar por comuni-

cación directa con los deudores:

a) El método positivo, en que la comunicación se dirige al deudor solicitando

que ratifique directamente al auditor la exactitud o inexactitud del saldo

mostrado. b) El método negativo, en que se envía una comunicación directamente al

deudor, pidiéndole que avise al auditor únicamente en caso de inconfor-

midad con la cantidad mostrada.

El método que ha de emplearse —positivo o negativo— queda al arbitrio del auditor. Si se sospecha que haya disputas, irregularidadeso Me-

eq aconsejable emplear el método positivo de ratificación; es

e método si el cliente vende únicamente a un número reducido Tres importantes. cuto Americano de Contadores Públicos Titulados aprueba el tivo de ratificación en la mayoría de los casos, especialmente •ata de una empresa que tiene un gran número de cuentas >me las tiendas de departamentos, las casas que venden a ndas en cadena, las compañías de servicios públicos y otras que amente con el consumidor, como se indicó en la Codificación as en los Procedimientos de Auditoría, en las páginas 26-28. mayoría de las auditorías de las tiendas de departamentos al casas de ventas a plazos, las tiendas en cadena, las compañías >úblicos y otras que tratan directamente con el consumidor, el calores a cobrar es pagadero unos cuantos días después de su el auditor controla los ingresos en efectivo después del cierre social y coteja los ingresos con los saldos comprobados de las clientes, ha alcanzado un resultado equivalente a una congativa. Las cuentas que muestren saldos pendientes después le su vencimiento pueden entonces ratificarse. Por tanto, las ratificación en forma negativa pueden limitarse aproximapor ciento del total de los valores a cobrar de pequeña cuanobrado el 98 por ciento y si el control interno es satisfactorio. itudes de ratificación adoptan numerosas formas, variando de goma impreso en un estado mensual en el caso de una egativa, a una carta formal solicitando una respuesta a la [do se trata de una ratificación positiva. No puede negarse [ue una contestación es siempre deseable, pues de esta forma seguridad de que la solicitud ha recibido atención; pero el npo necesarios y el porcentaje de contestaciones recibidas Ileente a la conclusión de que la forma negativa es satisfactoria. [ditoría de las tiendas al menudeo, las casas de ventas a planñías de servicios públicos y otras organizaciones similares, ks solicitudes de ratificación principalmente a un personal no

forma negativa es ventajosa, pues el comprador recibe un los libros del acreedor muestran un saldo determinado, que

conforme si no se recibe contestación. Este procedimiento euor tenga necesidad de contestar a una solicitud de rati-

que haya discrepancia. En sentido estricto, una ratifica-

no es una ratificación, puesto que no se recibe ninguna del deudor a menos que existan discrepancias. a las confirmaciones positivas, se ofrecen los comentarios si-

o ya se expuso, la ratificación directa es la mejor forma de Idos de cuenta y de descubrir errores. Sin embargo, aun r obtenido contestaciones a las solicitudes de ratificación 'n posible que haya errores en las cuentas ratificadas, que 'ores en los saldos de las cuentas del mayor, que una tificación no sea verdadera y que una cuenta sea incobrable.

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS

341

A pesar de estas posibilidades, el procedimiento de ratificación liberará en efecto al auditor de toda responsabilidad, si ha trabajado con cuidado y eficiencia profesional. Las objeciones en contra del método positivo de ratificación son el tiempo y el costo que representa y el porcentaje relativamente bajo de respuestas recibidas. Otra objeción que aparece algunas veces a las solicitudes de ratificación positiva es la reacción de los deudores, pues algunos de ellos imaginan que se les envía una solicitud especial de pago. Si se disgusta un buen cliente, el método es desventajoso; si remite su saldo sin suscitar su antagonismo, es ventajoso, particularmente si ese cliente es habitualmente moroso para liquidar su cuenta.

Al prepararse para enviar las solicitudes de ratificación, debe pedir el auditor al personal de su cliente que prepare los estados de cuenta que han de enviarse para su ratificación. En estos estados podrá mostrarse únicamente el saldo, o bien todo el movimiento de la cuenta El auditor debe cotejar el saldo de la cuenta en estos estados con la cifra en las cuentas de su balance de comprobación, que ya ha cotejado con los saldos en el mayor. El auditor debe marcar las cuentas en que se ha solicitado ratificación.

Estas ratificaciones podrán solicitarse al final del ejercicio social o en fechas intermedias. En vez de preparar en el papel de trabajo una lista de solicitudes de ratificación, es aconsejable sacar copias en papel carbón de las solicitudes, con objeto de economizar tiempo y trabajo.

Luego se adjunta la solicitud de ratificación al estado. El auditor personalmente debe enviar por correo las solicitudes directamente a los deudores, en sobres con su propio membrete personal, adjuntando un sobre para la respuesta en caso de que se use el método positivo. Si un empleado del cliente del auditor enviara las solicitudes —positivas o negativas— podría substraer un estado ficticio, aprobarlo y regresarlo al auditor, quien estaría ignorante de éstos manejos.

Cuando sean devueltas directamente al auditor, las contestaciones deben cotejarse con la lista de cuentas por cobrar, anotando e investigando todas las diferencias que pueda haber; debe ponerse una contraseña en las cantidades que concuerden con la lista.

EJEMPLO. Un tipo de las diferencias notadas podrá ilustrarse en la forma siguiente: Un deudor afirma que el saldo de su cuenta es $5,000 menor que el estado que se le envió para su ratificación, asegurando que envió por correo esta cantidad en diciembre 26, 1959, y que el estado que recibió para ratificarlo estaba fechado en diciembre 31, 1959. La remesa de fondos no se acreditó en la cuenta del cliente hasta enero 4, 1960: y los asientos en el estado bancario no concordaban con el libro de ingresos. De esta forma se ocultó un fraude con una retención fraudulenta de fondos o traslapo.

Cuando se envían ratificaciones positivas y no se recibe contestación dentro de un tiempo razonable, debe enviarse tina segunda solicitud. en caso de que la cuenta no se haya liquidado en el intervalo transcurrido. Si se considera aconsejable, podrá enviarse una tercera solicitud por correo

sil

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

..,:nrar;nnes son obligatorias. Normalmente, si

no se

en que

gpp-unda solicitud, el auditor podra suponer

sta uc

Aifprencias entre el saldo según los libros

te que no y los del deudor; embargo, este supuesto no exime al las cuentas, o investigar que las

examinar la compuso-. ratificadas sean de buena fe, ni de revisar las transacciones que

cuentas. o existen diferencias entre el cliente y el deudor, habitualmente

a de las formas siguientes:

gos por mercancías embarcadas al final del ejercicio, que no fueron Libidas por el deudor hasta después de cerrado el ejercicio social .gos en efectivo hechos por el deudor y no recibidos por el cliente del ditor hasta después de cerrado el ejercicio ercancía devuelta no recibida o no acreditada hasta después de cerrado

ejercicio irtidas en discusión, como bonificaciones, mercancías averiadas y conce.

>nes dudosas de devolución anipulación de las cuentas en los libros del cliente del auditor.

las diferencias entre los saldos del deudor y del acreedor deben e para determinar si hay errores de oficina o fraudes. las difeistentes deben discutirse con el cliente, con. objeto de llegar al esto de las cuentas por cobrar. Si en el proceso de muestreo se ificaciones positivas y el número de respuestas recibidas no fue o, o si las discrepancias fueron grandes, el muestreo debe extena que se determine la aceptación o recusación del conjunto.

Modelo 36 SOLICITUD DE RATIFICACION: TIPO NEGATIVO

ESTA NO ES UNA SOLICITUD DE PAGO

Sírvase examinar el saldo de su cuenta que aparece en el estado adjunto. Si no está de acuerdo con sus libros, sírvase explicar las diferencias que encuentre y comunicarse con nuestros auditores:

HAMILTON Y HARDISTY CONTADORES PÚBLICOS TITULADOS 3 West Fourth Street Cincinnati 2, Ohio

[odelo 36 presenta un tino A— rntificación•

UC

37 ofrece un tipo positivo de solicitud de ratificación. El m.

nuestra un tipo positivo de solicitud de ratificación al

auditoria. inten-n.-•

ooPiad°

ueLIQ

Modelo 37 SOLICITUD DE RATIFICACION: TIPO POSITIVO

A:.

Fecha

Muy Sres. nuestros:

Sínianse comunicar a nuestros auditores, Hamilton y Hardisty, Contalores Públicos Titulados, 3 West Fourth Street, Cincinnati 2, Ohio, en la forma adjunta, la aprobación de ustedes, o inconformidades en su caso, del saldo de su cuenta según aparece en nuestros libros en la fecha y en el importe que aparecen abajo.

Adjuntamos un sobre timbrado, con la dirección, para su contestación. Agra. deceremos conceda a esta solicitud su pronta atención.

Atentamente,

Nombre del cliente dei auditor :Esta es simplemente una solicitud de ratificación, no de pago)

Hamilton y Hardisty Contadores Públicos Titulados 3 West Fourth Street Cincinnati 2, Ohio

N°

Expresamos nuestra conformidad con el saldo deudor de $- en nuestra cuenta conen

196—, con las excepciones, caso de haberlas, que aparecen abajo.

FirmaPor—

Excepciones (Sírvanse especificarlas en detalle, proporcionando todos los datos y

cifras pertinentes)

(Usese el reverso en caso necesario)

Como se expuso en la página 339, deben enviarse solicitudes de ratificación cuando las cuentas muestren saldos acreedores. Estos saldos podrán obedecer a préstamos o depósitos, cuando está convenido hacerlos al enviar los pedidos, en cuyo caso no son saldos acreedores verdaderos en las cuentas por cobrar. Podrán resultar también de exceso en los pagos, devolución de mercancía, bonificaciones o errores contables.

La extensión de la auditoría de los valores a cobrar y la extensión de los resultados de las ratificaciones podrá indicarse en el informe de

auditoría en forma parecida a la que se expone en la pagina 3W.
TNCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

I en que las ratificaciones son obligatorias. Normalmente, si no se uesta después de la segunda solicitud, el auditor podrá suponer ente que no existen diferencias entre el saldo según los libros [te y los del deudor; sin embargo, este supuesto no exime al examinar la composición de las cuentas, o investigar que las ratificadas sean de buena fe, ni de revisar las transacciones que

cuentas. o existen diferencias entre el cliente y el deudor, habitualmente

na de las formas siguientes:

gos por mercancías embarcadas al final del ejercicio, que no fueron bidas por el deudor hasta después de cerrado el ejercicio social os en efectivo hechos por el deudor y no recibidos por el cliente del itor hasta después de cerrado el ejercicio rcancía devuelta no recibida o no acreditada hasta después de cerrado

jercicio tidas en discusión, como bonificaciones, mercancías averiadas y conce-

es dudosas de devolución nipulación de las cuentas en los libros del cliente del auditor.

las diferencias entre los saldos del deudor y del acreedor deben para determinar si hay errores de oficina o fraudes. Las difeLentes deben discutirse con el cliente, con objeto de llegar al :to de las cuentas por cobrar. Si en el proceso de muestreo se icaciones positivas y el número de respuestas recibidas no fue , o si las discrepancias fueron grandes, el muestreo debe atenque se determine la aceptación o recusación del conjunto.

Modelo 36 SOLICITUD DE RATIFICACION: TIPO NEGATIVO

ESTA NO ES UNA SOLICITUD DE PAGO

rvase examinar el saldo de su cuenta que aparece en el estado junto. Si no está de acuerdo con sus libros, sírvase explicar i diferencias que encuentre y comunicarse con nuestros autores:

HAMILTON Y HARDISTY CONTADORES PÚBLICOS TITULADOS 3 West Fourth Street Cincinnati 2, Ohio

lelo 36 presenta un tipo negativo de solicitud de ratificación 37 ofrecP un tipo positivo de solicitud de ratificación. El M. testra un tipo positivo de solicitud de ratificación

Modelo 37 SOLICITUD DE RATIFICACION: TIPO POSITIVO

A:.

Fecha-

Muy Sres. nuestros:

Sírvanse comunicar a nuestros auditores, Hamilton y Hardisty, Contadores Públicos

Titulados, 3 West Fourth Street, Cincinnati 2, Ohio, en la forma adjunta, la aprobación de ustedes, o inconformidades en su caso, del saldo de su cuenta según aparece en nuestros libros en la fecha y en el importe que aparecen abajo.

Adjuntamos un sobre timbrado, con la dirección, para su contestación. Agradeceremos conceda a esta solicitud su pronta atención.

Atentamente,

Nombre del cliente dei auditor (Esta es simplemente una solicitud de ratificación, no de pago)

Hamilton y Hardisty Contadores Públicos Titulados 3 West Fourth Street Cincinnati 2, Ohio

N°

Expresarnos nuestra conformidad con el saldo deudor de $- en nuestra cuenta conen ferha

196—, con las excepciones, caso de haberlas, que aparecen abajo.

FirmaPor—

Excepciones (Sírvanse especificarlas en detalle, proporcionando todos los datos y

cifras pertinentes)

(Usese el reverso en caso necesario)

Como se expuso en la página 339, deben enviarse solicitudes de ratificación cuando las cuentas muestren saldos acreedores. Estos saldos podrán obedecer a préstamos o depósitos, cuando está convenido hacerlos al enviar los pedidos, en cuyo caso no son saldos acreedores verdaderos en las cuentas por cobrar. Podrán resultar también de exceso en los pagos, devolución de mercancía, bonificaciones o errores contables.

La extensión de la auditoría de los valores a cobrar y la extensión de los resultados de las ratificaciones podrá indicarse en el informe de auditoría en forma parecida a la que se expone en la página 345.
CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS

345

Modelo 38)LICITUD DE RATIFICACION: TIPO POSITIVO

CORDES COMPANY DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA

Deer Park, Ohio

N°

ESTA NO ES UNA SOLICITUD DE PAGO

a auditoría de nuestros libros, su cuenta muestra un saldo pen-

su a nuestro cargo en

’teje este importe con sus libros hasta la fecha indicada arriba. conformidad, sírvanse firmar abajo; en caso de inconformidad, cuál es el importe según sus libros, proporcionando informes reverso de esta solicitud.

s también se sirvieran comunicarnos su conformidad con todos

1

ustedes nosotros s a cargo de (la misma fecha) que aparecen a

Fecha de vencimiento

Tipo de interés

Intereses pagados a:

Importe del documento

Colateral o garantías, o especifíquese ”Ninguna”

se hace como parte habitual de la práctica de auditoría con obar su cuenta con nosotros. No es una factura ni un estado de junta para su comodidad un sobre con dirección para que puedan rcionarnos con facilidad y rapidez los informes deseados.

Atentamente,

Departamento de Auditoría Interna CORDES COMPANY

anarere arriba e

a diferencias que se encuentren, en el reverso de esta forma.;

-correcta. (Hágase una lista

Firma. Por—

Explicación	Número de cuentas	Porcentajes	Cantidades	Porcentajes
Diciembre 31	600	60	$65,600	82

Noviembre 30		250		25		9,600		12	
Octubre 31			100		10		4,000		5
Anteriores			50		5		800	1	
1,000	- 100	$80,000			100				
Totales									

Si no se ratifican los valores a cobrar, es obligación reconocida del auditor expresarlo así en su informe, exponiendo las razones de que no se hayan ratificado, bien sea que los procedimientos hayan sido factibles y razonables o no. Es preciso que proceda en esta forma, pues es el método indicado en las normas aceptadas de auditoria.

El auditor debe mencionar todos los procedimientos omitidos, así como también los adoptados en cada auditoría, para, evitar el riesgo de ser acusado de negligencia. El auditor competente debe tratar acuciosamente en todo tiempo de obtener lo que considere la mejor evidencia posible para substanciar la exactitud y cobrabilidad de los valores a cobrar. Si no se ratificasen las cuentas por cobrar, una sección típica del informe podría aparecer como sigue: ”Se han practicado pruebas de auditoría en los expedientes correspondientes a las cuentas por cobrar; pero a solicitud del cliente, no seguimos el procedimiento generalmente aceptado de comunicamos directamente con los deudores.”

Si no se ratifican los valores a cobrar, la revisión del control interno debe extenderse respecto a las ventas, embarques, facturación, cobranzas y depósitos bancarios. Debe extenderse igualmente el número de operaciones de venta verificadas. Las cobranzas deben identificarse con los débitos individuales en las cuentas por cobrar, revisando los cheques que llegan y comprobando su contabilización en los libros de ingresos y su depósito en el banco.

4. Determínese la validez de las cuentas por cobrar. Debe fijarse la validez de las cuentas por cobrar. El auditor debe tratar de determinar que las cuentas son de compradores reales de buena fe, no partidas ficticias que se darán de baja en los libros más adelante, con la consiguiente apropiación fraudulenta de dinero en efectivo o mercancías. El auditor debe examinar el sistema de contabilización de los valores a cobrar y los procedimientos en general con que se manejan las ventas y debe observar cualquier cambio en los procedimientos de un ejercicio a otro que pueda afectar el sistema de control interno. Los asientos en los libros de cuentas por cobrar, tanto en el debe como en el haber, proceden de los diarios generales, libros de caja, libros de ventas, libros de devoluciones y bonificaciones de ventas y registros de documentos. Con objeto de establecer la validez de las cuentas por cobrar —además de ratificarlas— es necesario proceder sobre una base de prueba, de la manera que indicarnos a con-

a a a i á a’ .
)RIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

rase la certidumbre de que no falta ninguna factura, boleta de máquina registradora, etc., bien sea haciendo la revisión personaladose que la ha hecho una persona de confianza. Como se indicó VII y VIII, todo este material documental debe inspeccionarse aun cuando se practique la auditoría siguiendo el método de prueras dé ventas no están numeradas consecutivamente por anticipado, go de que se extraiga una y se substraiga su

importe al cobrarla. bjetivos que persigue el auditor al fiscalizar todo el material docuar todas las operaciones e indicar a los empleados la conveniencia todo. ese la distribución de las ventas. Esto es necesario con objeto de ctitud de los débitos y descubrir si no se carga de menos a los acuerdo con los precios uniformes de venta fijados. e la exactitud del pase de los asientos a las cuentas auxiliares y ea a la hora de seleccionar la prueba o —con mayor probabilidad— nen los libros de primera entrada. cense los precios facturados a los compradores y las multiplicaciones facturas y cotéjense con los asientos en el libro de ventas. Si los ro de ventas son de un importe menor que el facturado, podrá ser os fraudulentos. se las facturas de ventas mencionadas en el inciso d) con los docurque. Si puede disponerse con facilidad de las órdenes de venta o compra del cliente, deben cotejarse con las facturas, por partidas e los documentos de embarque. Esto es necesario para descubrir s ficticias o la preparación de facturas antes de recibir las órdenes. e procedimiento cuando menos durante varios días antes y después :ore del ejercicio social. Deben examinarse los registros de embarques ner la seguridad de que todas las mercancías embarcadas fueron ;ompradores.

Se prepararon facturas con un total de $57,800 contabilizándolas .ntas de diciembre 30, 1959. No había órdenes de venta ni docue embarque, y no se hizo deducción alguna en el inventario. Este emplo de ”decoración de la fachada”.

Inse los asientos de cargo que dan origen a créditos en las cuentas objeto de asegurarse que no se han dado de baja en libros las eterización debida. Se han hecho asientos cargando deudas malas gastos), devoluciones y bonificaciones tanto en colusión con los independientemente los empleados de la caca vendedora. examinarse en los libros de recepciones las mercancías devueltas 11 auditor debe asegurarse que el crédito ha sido asentado en la tr correspondiente, con objeto de evitar la sobrestimación de los r.

es precedentes, que comprenden la prueba de la exactitud e ventas, se discutieron en el Capítulo VIII, bajo el epínen de documentos originales”. dnese el corte apropiado en la contabilidad de ventas. Son casos en que los libros de ventas y los de ingresos se han s con objeto de presentar una situación financiera más ta cifra de ventas de más consideración. Esta costumbre se nente como ”decoración de la fachada”, y constituye una e de la gerencia. Con objeto de tratar de dar mayores visos

1 a la situación. podrá

Si se cotejan los documentos de embarque y los registros con los duplicados de facturas, esta mala costumbre de conservar abiertos los libros de ventas se descubre habitualniente. Los créditos a las cuentas por cobrar hechos después de la fecha de cierre del ejercicio, cuando se ha dejado abierto el libro de ingresos, habrán sido ya descubiertos al practicar la auditoría de la caja. Si se contabilizaron las ventas haciendo los asientos de cargo correspondientes a los compradores, pero el inventario no se redujo al cerrar el ejercicio porque no se hicieron los embarques, aparecerá un estado de ingresos con un aumento ficticio igual al importe de estas ventas; la intención podrá ser reforzar una situación financiera precaria. En estos casos, el auditor debe hacer asientos de contrapartida

correspondientes a estas ventas. Sin embargo, si se contabilizaron las ventas y se redujo el inventario, pero no se hizo el embarque, el auditor deberá reducir las ventas y los valores a cobrar y modificar en forma correspondiente el inventario. En casos de esta naturaleza, los ingresos de un período se muestran erróneamente en otro; mientras que en los casos en que no se redujo el inventario, se aumentan inexactamente las utilidades líquidas en la medida de la cifra total de estas ventas. En los casos en que se ha reducido el inventario, la investigación podrá probar que las ventas se hicieron en realidad dentro del periodo en que se practica la auditoría y que su embarque fue diferido a solicitud del comprador.

6. Verifíquense las cuentas que se cobran al entregar la mercancía. Las cuentas cobrables al entregar la mercancía se abren cuando se fijan estas condiciones a un comprador, o cuando un comprador es moroso y hay que venderle en estos términos. Normalmente, el importe de las ventas C.O.D. se recibe pocos días después del embarque; si no sucede así, el auditor debe investigar las razones del retraso. El derecho de propiedad sobre las mercancías embarcadas C.O.D. podrá conservarlo el vendedor hasta que la mercancía sea recibida y pagada por el comprador. Sin embargo, de acuerdo con la Ley de Ventas Uniformes, adoptada en la mayoría de los estados de los Estados Unidos, en su Sección 19, Regla 4 (2), dispone:

Cuando, en cumplimiento de un contrato de venta, el vendedor entrega las mercancías al comprador, o a un porteador u otro depositario con objeto de que las entregue al comprador o las conserve por su cuenta, se presume que el comprador ha entrado en posesión incondicional de las mercancías objeto del contrato. Esta presunción es aplicable, aun cuando de acuerdo con las condiciones del contrato, el comprador tenga que pagar el precio antes de recibir las mercancías y éstas estén marcadas con las palabras ”cobrar al entregar” u otras equivalentes.

Según la costumbre establecida, el vendedor podrá contabilizar la venta bien sea al momento de su embarque o al cobrarla. Si se contabiliza la venta al embarcarla, su importe figura en las cuentas por cobrar comerciales en la fecha del balance general. Si la venta no se contabiliza hasta recibir su importe, las mercancías embarcadas deben figurar en el

inventario en la fecha del balance general, aun cuando este proceder no

Uniformes. Con objeto de

ley y controlar adecuadamente el inventario bajo el

utas al menudeo o bajo un inventaro perpetuo no detar contabilizar la venta en la fecha de su embarque. .nse los descuentos. Al practicar la auditoría de las cuentas

hacerse pruebas de los descuentos tomados por los com-

podrá realizarse cuando se practique la auditoría de las

caja. Los descuentos en efectivo en las ventas al contado

ilizarse en exceso y substraer la diferencia. Este tipo de

¡descubrirse haciendo una prueba de los descuentos y com-

elle del libro de ingresos con copias autorizadas de talones

lancarios cuando los ingresos vienen en forma de cheques.

eccionada para la prueba de los descuentos podrá elegirse

uestra seleccionada para solicitar ratificaciones de las cuenc

ogerse usando las cuentas no ratificadas. te, cualquier descuento mayor del 2 3 por ciento se ento comercial; ocasionalmente, descuentos mayores que

como descuentos por pronto pago. El auditor debe inves-

cas comerciales habituales seguidas generalmente, así como

liptadas por su diente, y discutir con éste los procedimientos

en práctica. Una forma acertada para determinar si un

Lmercial puede ser la siguiente: Si se concede el descuen-

udor paga después del plazo convenido, o si el descuento es

3 por ciento, probablemente se trata de un descuento

rueba de un descuento válido de pronto pago debe tomar

el tiempo y el porcentaje. Por ejemplo, 2 por ciento a

30 días, es menos válido que 3 por ciento de descuento a 60. También el riesgo de incobrabilidad es un factor. por ciento de descuento en un caso en que no haya ries-

ido que el 3 6 5 por ciento en un caso en que hubiese un

”se las devoluciones y bonificaciones y notas de crédito

s. Al examinar las devoluciones y bonificaciones sobre las

numerarse consecutivamente todas las notas de crédito ex-

rándose que no falte ninguna y que estén firmadas por

torizada. Como en el caso de los descuentos, la contabili-

uciones y bonificaciones no autorizadas es indicación pro-

'misión de fraudes; por tanto, su autorización apropiada

cia fundamental. El total de las notas de crédito corres-

devoluciones de mercancía debe concordar con los asientos

mercancías devueltas en el mayor general, y el total de

1-édito por bonificaciones debe concordar con los asientos

bonificaciones en el mayor general. Deben probarse los

icaciones y sumas en las notas de crédito, comprobando

In devoluciones en los libros del departamento de recep-

las mercancías devueltas deben cotejarse con los libros

Si se extienden a los compradores notas de crédito por cantidades de importancia después de la fecha del balance general, deben examinarse todas las que se hayan extendido durante un período de varias semanas para averiguar si los cargos originales se contabilizaron con objeto de inflar las ventas o los valores a cobrar correspondientes al período que se examina. Deben examinarse las devoluciones de gran tamaño o de ocurrencia extraordinaria que tengan lugar durante un lapso de varias semanas después de la fecha del balance general para averiguar si el asiento de ventas original corresponde al mismo período. Si éste corresponde a otro período, la nota de crédito debe ajustarse en fecha del balance general acreditándola a Cuentas por Cobrar y cargándola a Ventas; si las ventas se valuaron al contabilizarse, debe hacerse también un asiento de ajuste con cargo a Inventario y abono a Costo de Ventas.

Si las notas de crédito extendidas después de la fecha del balance general son legítimas y obedecen a las transacciones realizadas en el curso normal de las operaciones, se contabilizarán en el período siguiente a la fecha del balance general.

Las devoluciones y bonificaciones sobre ventas pueden ofrecer al auditor excelentes indicios en caso de que las mercancías sean defectuosas; de los errores de mano de obra y de inspección; y de la práctica de contabilizar ventas ficticias, hacer embarques sin

órdenes de compra y de que las devoluciones y bonificaciones son aprobadas por personal no autorizado. En razón de que no hay devolución de mercancías en una bonificación sobre ventas y consecuentemente tampoco hay informe de recepción, el auditor debe tener extremo cuidado y examinar los archivos de correspondencia tratando de descubrir posibles diferencias de criterio entre su cliente y el deudor y entre las bonificaciones convenidas y las contabilizadas. Las bonificaciones sobre ventas debe aprobarlas una persona que no tenga acceso a la caja o al inventario.

9. Clasifíquense nuevamente las cuentas de consignación, en su caso. La mercancía enviada en consignación concede al consignatario la prerrogativa de diferir su pago hasta venderla. Si la mercancía ha sido enviada en consignación, es preferible que se lleven cuentas de consignación; los importes que figuren en estas cuentas es aconsejable que no se consideren como cuentas por cobrar. Hoy en día, sin embargo, numernags compañías tratan las consignaciones como ventas normales en la fecha de enviarlas. Los inventarios de mercancías en consignación son propiedad del remitente y deben aparecer en su inventario al cerrar el ejercicio social, cualquiera que sea el método que se haya empleado para contabilizarlos al hacer las consignaciones. El auditor debe examinar los contratos y expedientes de las consignaciones y las cuentas por cobrar para averiguar si en estas últimas se han incluido las consignaciones. Una indicación excelente para conocer si dentro de una cuenta se ha contabilizado una consignación consiste en ver si muestra partidas de consideración en el debe y pagos irregulares o periódicos pequeños en el haber. El auditor podrá no darse cuenta de que una cuenta representa mercancía en consignación
DITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

sque este indicio de los créditos pequeños, o ratifique las ine la correspondencia, o se fije si a las remesas de fondos ares no se adjuntan informes de consignación. En numeL preciso esperar que transcurran varios días después de urce general para poder obtener un informe de fin de año acerca de las consignaciones. ión de cuentas por cobrar en el Modelo 35, hay espacio segregar las cuentas en consignación que podrían estar cuentas por cobrar. El asiento de ajuste debe hacerse de :rete:

:ntario 700 Costo de Ventas
700 ara volver a incluir en el inventario costo de las mercancías en consigación. tas
1,000 Cuentas por Cobrar 1,000 eparación de las
mercancías en congnación al precio de venta, de las lentas por cobrar comerciales.

que se vendieran las mercancías en consignación en la ce general, según indica un informe de consignación, pero no hubiese remitido su importe, la cuenta por cobrar orno tal, contabilizando la venta. uense y elimínense las cuentas por cobrar de las compañías reparar el análisis de las cuentas por cobrar (véase Mocuentas por cobra?' de las compañías subsidiarias y otras hallarse que representan ventas de mercancías, transferenicías, adelantos en efectivo, otros adelantos de activo, o Debe analizarse cada una de las cuentas por cobrar de las .diarias o afiliadas con objeto de determinar si la cuenta tivo circulante o no circulante; la clasificación depende de e la cuenta y de la intención en las transacciones. lance general consolidado, las cuentas por cobrar de las ádiarias se eliminan transfiriéndolas a las cuentas por paLientes en los estados de estas compañías; todas las otras compañías se eliminan. En caso de que no se prepare un consolidado, se

mostrarán en el balance general las cuende las compañías subsidiarias. Los procedimientos de audit a las cuentas por cobrar de las compañías afiliadas no diag-uidos con las cuentas por cobrar comerciales. Los créditos de la compañía subsidiaria por concepto de devoluciones y que hayan tenido lugar en fecha posterior a la de cierre ocial deben investigarse cuidadosamente, pues en este secibilidades de que la gerencia cometa actos fraudulentos. rmínese cuál ha de ser el tratamiento apropiado de las cuentrsales. El examen de las cuentas por cobrar comerciales de

las sucursales nacionales sigue el mismo procedimiento que el adoptado para el examen de cualquier valor a cobrar comercial. Una sucursal podrá llevar sus propias cuentas por cobrar, o podrán llevarse en las oficinas centrales. En caso de que la sucursal no lleve su libro de cuentas por cobrar, el auditor debe investigar hasta adquirir la seguridad de que en las cuentas por cobrar no ’están incluidas también cuentas recíprocas con las oficinas centrales; si se llevan en esta forma las cuentas recíprocas, deben separarse de los valores a cobrar comerciales.

E aparto. Un análisis resumido de una ”cuenta por cobrar” con una sucursal de ventas, aparece en seguida:

Valores a cobrar de los clientes de la sucursal	$2,000	Adelantos en efectivo a la sucursal	500
Gastos pagados por la sucursal	100		
Total	$2,600		

Unicamente los valores a cobrar de los clientes de la sucursal deben considerarse como activo circulante.

Las empresas que tienen sucursales en el extranjero operan frecuentemente cada una de ellas como una organización independiente. Es procedimiento normal llevar las cuentas en las oficinas centrales, aun cuando numerosas compañías importantes usan una cuenta para cada sucursal, en cuyo caso cada sucursal en el extranjero lleva un juego completo de libros, más la cuenta recíproca con las oficinas centrales. Si los libros se llevan en las oficinas centrales, los importes podrán contabilizarse en la unidad monetaria del país donde estén situadas estas oficinas o bien a la vez en unidades monetarias nacionales y en divisas extranjeras. En la sucursal, el procedimiento normal es llevar la contabilidad en la moneda nacional del país en que está situada la sucursal.

Si un contador extranjero reconocido practica la auditoría de una sucursal extranjera, el contador nacional aceptará su informe —después de haberlo examinado debidamente— consolidando luego los estados financieros aceptados de la sucursal extranjera con los de su cliente nacional. Las cantidades que aparezcan en monedas extranjeras deberán convertirse a moneda nacional en la fecha del balance general, de manera que los estados financieros puedan presentarse con un común denominador.

Si existe alguna restricción sobre los fondos en las sucursales, debe mostrarse claramente

la índole de estas restricciones en el balance general.

12. Examínese el tratamiento que se da a los valores a cobrar extranjeros.
Frecuentemente se hacen ventas directamente de las oficinas centrales nacionales a clientes en países extranjeros. Si las ventas a estos compradores son pagaderas con letras de cambio abiertas, puede suceder que una de ellas no sea pagada. En estos casos, no debe aparecer la cuenta por cobrar; la transacción debe manejarse de un modo similar a las consignaciones y deben incluirse las mercancías en el inventario del exportador. Si se ha recibido el pago ames de hacer el embarque, no
PROCEDIMIENTO

caso; el auditor debe examinar los libros para estar seguro

se incluye a la vez el importe recibido y las mercancías en el Cuando se llevan cuentas por cobrar extranjeras deben exa-

órdenes originales y los documentos de embarque para deter-

alidez; además, la investigación debe probar que la mercan-

manos de un cliente extranjero y no de un agente de ventas

o. La substracción de fondos de las cuentas de clientes extranjeros y

fuentes igualmente extranjeras podrá ejemplificarse como sigue: Es-

ausente el tenedor de libros de las oficinas, el presidente de la com-

notó que un cheque con un importe de $2,500, enviado por un cliente

ror

jero, se había acreditado a las cuentas de seis clientes nacionales. Duaños, el tenedor de libros había estado malversando las remisiones de s de las ventas C.O.D. y ocultando los fraudes depositando las remesas ndos extranjeros y acreditando las cuentas de C.O.D.

éguense los valores a cobrar no comerciales de funcionarias, accionistas. Deben investigarse cuidadosamente las cuentas funcionarios, directores y accionistas. El cliente del auditor r estas partidas en el mayor de cuentas por cobrar, o bien de independiente; en el primer caso, deben separarse al pretción de las cuentas por cobrar (Modelo 35). Deben analizarse aun cuando no tengan saldos en la fecha del balance general, le averiguar la razón de su existencia, para determinar que los apropiados y para fijar la forma de presentarlas en el balance informe de auditoría podrá mencionar detalladamente estas numerosos casos, estas ”cuentas por cobrar” no forman parte rculante. de que cualquiera de las partidas mencionadas sean préssonal, el reglamento de la sociedad anónima deberá examieterminar si el acto está permitido. Asimismo, el auditor debe ratificación directa de todos los préstamos abiertos y cerrados. clicense y segréguense otros valores a cobrar no

comerciales. as cuentas por cobrar no comerciales de las compañías afiales y funcionarios y empleados, hay otras numerosas cuentas me deben segregarse de las cuentas por cobrar comerciales general. Numerosas cuentas por cobrar no comerciales no del activo circulante, pues son inversiones u otro activo. ión mencionaremos algunos de los valores a cobrar no cobe ponerse cuidado para tratar de descubrir créditos Malas cuentas por cobrar no comerciales. iones pendientes de las acciones de capital. Estos comprottes podrán estar apoyados o no en documentos. Debe verlo de la cuenta con ratificaciones e inspeccionando los conMando su cobrabilidad de una manera similar a la seguida valor a cobrar. . Estos podrán ser a cuenta de contratos, para tomar parte abiertas, en los contratos de servicios públicos, para garan-

tizar el cumplimiento y la buena fe de un contrato, etc. En ciertos casos, los depósitos deben ratificarse; en otros —como en el caso de los depósitos con las compañías de servicios públicos— debe inspeccionarse la correspondencia y los recibos.

Reclamaciones. Deben examinarse las reclamaciones existentes contra compañías de transportes, de seguros y otras, por medio de investigaciones orales, inspección de correspondencia y copias de reclamaciones presentadas y aprobadas. Deben examinarse las pruebas de las pérdidas sufridas.

Ingresos acumulados por cobrar. Estos están formados de la percepción de rentas, regalías, intereses y otras fuentes similares. El auditor habitualmente acumula estas partidas en sus papeles de trabajo al practicar el examen del activo que produce intereses. Los ingresos acumulados normalmente forman parte del activo circulante.

15. Determínense las cuentas de los clientes pignoradas en garantía y su valor líquido. El auditor podrá descubrir que su cliente se fmancia parcialmente de la manera siguiente:

a) Pignorando las cuentas por cobrar como garantía de un préstamo bancario b) Asignando las cuentas por cobrar a compañías de crédito o a bancos c) Por facturación de sus ventas

En la relación de cuentas por cobrar en el Modelo 35, todas las cuentas por cobrar pignoradas o asignadas deben colocarse en la columna proporcionada para este objeto. Con objeto de determinar cuáles son las cuentas pignoradas o asignadas, el auditor debe investigar los convenios existentes que cubran la pignoración o asignación de las cuentas. En el mayor de cuentas por cobrar, deben marcarse todas las cuentas pignoradas o asknadas para indicar esta característica sellando el asiento correspondiente en la cuenta; las copias de factura correspondientes deben sellarse de la misma manera, aun cuando el convenio no lo exija.

Cuando las cuentas por cobrar se pignoran o hipotecan como garantía de préstamo en un banco o en una compañía financiera, debe mostrarse el gravamen en los libros; y en el

balance general debe aparecer una nota, entre paréntesis o al pie de la página, mencionando el importe total de las cuentas a cobrar pignoradas. El importe del préstamo debe aparecer en el pasivo. Los valores a cobrar pignorados deben ratificarse en el banco o en la compañía financiera en cuanto al importe del préstamo y al total de los saldos pendientes de los valores a cobrar pignorados.

Cuando se obtiene un préstamo de un banco pignorando valores a cobrar seleccionados, hay dos métodos para garantizarlo:

a) El plan de substitución. En este plan, la empresa que recibe el préstamo

y es propietaria de los valores a cobrar pignorados que aceptó el banco, está autorizada para disponer de las cobranzas procedentes de los clientes cuyas cuentas fueron pignoradas, siempre que pueda substituir el importe de las cobranzas recibidas con otras cuentas por cobrar aceptables de igual importe; si no puede hacer esto debe reducirse el préstamo,
DITORIA:~

[IENTO

in substitución. Bajo este método, los compradores podrán remitir ien sea directamente al banco o a la empresa que obtuvo el , de acuerdo con el convenio que se realice con el banco. Si as se envían a la empresa, ésta remite al banco diaria o semanaldas las cobranzas de los valores a cobrar pignorados que venzan semana. El banco retiene en plica estas remisiones en nombre presa que obtuvo el préstamo.

ra de los dos casos, existirá un convenio de préstamo entre rnpresa que lo recibe, que debe investigar el auditor. La itas pignoradas debe cotejarse con las partidas indicadas cuentas por cobrar. án de cuentas por cobrar difiere en procedimiento de su b garantía colateral de un préstamo. Cuando se asignan las -ar, el convenio con la compañía financiera podrá exigir o facturas y estados de cuenta periódicos enviados a los comun aviso de la asignación. Si el aviso de asignación de las de cuenta contiene instrucciones de que el deudor lentita trio, el procedimiento recibe el nombre de plan de- ”notifie exige en el convenio que se notifique a los deudores la últimos remiten fondos al vendedor, o sea la persona que mo; esta operación recibe el nombre de plan ”sin notifi-

te, la asignación de cuentas por cobrar va acompañada de cedente de que las cuentas serán cobradas o reemplazacobrables; en consideración de la garantía, el cesionario tiene un porcentaje de la cobranza total posible. En casos signan las cuentas sin garantía. En estos casos, las cuentas uentas por cobrar de compradores deben cerrarse para ’ación de la transacción. En casos de asignación sin garaningún valor líquido para el cedente. Sin embargo, si un cuentas cerradas como resultado de una asignación, debe de llegar a la conclusión de que la asignación fue total, sin nte del auditor puede haber hecho mal los asientos. Con ecer prueba de que no hay garantía, debe obtenerse una este sentido del cesionario. tas por cobrar se han asignado en la forma acostumbrada, una garantía de cobranza del cedente, el cesionario nor❑tará únicamente una parte del valor nominal,

reteniendo 7o de la garantía. Las cuentas asignadas, o facturas especílas cuentas asignadas, deben quedar claramente marcadas seña distintiva en las cuentas del mayor para mostrar que Idas y la designación indicadora debe llevar con ella el orlarlo. cuentas por cobrar han sido asignadas en esta forma, el er el contrato para adquirir la seguridad de que se han las condiciones. Deberá luego obtener una ratificación del ando a) el saldo de las cuentas asignadas no cobradas; b)

la cantidad adelantada por el cesionario; c) la cantidad retenida por el cesionario, esto es, el fondo de garantía. El cesionario normalmente exige una relación de las facturas asignadas y una prueba razonable de que la mercancía que amparan ha sido embarcada. La relación va acompañada de copias de las facturas enviadas a los compradores, juntamente con la cuenta, debidamente firmada por una persona autorizada.

La contabilidad de las cuentas por cobrar asignadas es similar a la que se sigue con los documentos por cobrar que se descuentan. Cuando se asignan cuentas por cobrar, los asientos que se hacen habitualmente son los siguientes:

Caja 13,400 Valor Líquido y Valores a Cobrar Asignados 6,000 Gastos de Descuento 600 Cuentas por Cobrar Asignadas 20,000

El balance general del cedente condicional deberá mostrar las cuentas asignadas. Hay varios métodos para presentar la asignación en el balance general; uno de ellos es el siguiente:

Cuentas por cobrar $62,750 Menos: Cuentas asignadas $20,000 Cantidad retenida 6,000 14,000

$48,750

Puesto que el cedente tiene una responsabilidad contingente en el importe de la garantía, debe exponerse este hecho en el balance general, en la forma que acabamos de mostrar, o en una nota de pie de página. Si se muestran simplemente las cuentas por cobrar en un importe de $48,750, se oculta el pasivo contingente de $20,000 y el hecho de la asignación. La reserva para cuentas dudosas se substraerá de la cantidad de $48,750, que es el valor líquido, y la reserva debe ser suficientemente grande para cubrir las pérdidas en todas las cuentas por cobrar.

El auditor debe examinar la contabilidad en un período que cubra varias semanas después de cerrar el ejercicio social, con objeto de asegurarse de si alguna de las cuentas asignadas en fecha del balance general fue adquirida nuevamente. Esta readquisición podrá ser causada por una partida que sea incobrable, en cuyo caso el auditor puede valorizar mejor las cuentas asignadas al cerrar el ejercicio. Además de las razones mencionadas para justificar el examen de la contabilidad después de la fecha del balance general, puede aducirse que la asignación podrá haberse hecho poco tiempo antes de cerrar el ejercicio

para reforzar la situación en caja, readquiriendo los valores a cobrar inmediatamente después de cerrado el ejercicio. En casos de esta índole en que el fin perseguido de ”decoración de la fachada” del balance general es obvio, debe darse una explicación completa de la readquisición en el informe de auditoría.

El factor es una manifestación moderna de especialización y ha adquirido prominencia creciente en ciertas industrias en el curso de los últimos
PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

te, los servicios que presta el factor comprenden,

>s, la concesión de créditos, la facturación al comprador y la de las cuentas por cobrar. El objeto es eliminar los departamentos I, facturación y cobranzas de un fabricante, comisionista o comerfactor garantiza el pago de todas las cuentas aprobadas por él, e ha aprobado todas las ventas; si el factor no acepta una cuenta, iante que trabaja por su intervención puede hacer uso de la va de asumir él mismo el riesgo. La contabilidad de un comere trabaje en la forma indicada a través de un factor, mostrará te una cuenta con éste y ninguna cuenta por cobrar aceptada con a. editor debe obtener ratificación del factor del saldo deudor o m su cuenta con el cliente del auditor, los adelantos hechos por la garantía colateral en su poder, caso que tenga alguna; debe venio de facturación y verificar los cargos por intereses, descuentos,)nes y transportes.)etermínese la cobrabilidad de las cuentas. No hay duda de que constituye prueba plena de la cobrabilidad de una cuenta por ratificaciones y otros procedimientos de auditoría descritos en es precedentes de este capítulo tratan de establecer prueba de la y exactitud de las cuentas. Sin embargo, una cuenta podrá ratio pagarse nunca. Por tanto, el auditor debe tratar de deterobrabilidad de las cuentas por cobrar, a fin de preparar con estados financieros y poder expresar un dictamen adecuado en de auditoría. Un método para determinar la cobrabilidad es e investigar las cuentas, observando cualquier evidencia que car posibles partidas incobrables. El procedimiento que se seguiría

este plan sería parecido al siguiente: Debe compararse el total

os deudores con las ventas a crédito durante el plazo de crédito

Lo. Si las condiciones de crédito son 2 por ciento de descuento a

’días, neto a 30 días, y los clientes aprovechan normalmente todos los

tientos y las ventas a crédito durante el período de 30 días inmediata-

te anterior a la fecha de la auditoría ascendieran a $250,000, el saldo

las cuentas por cobrar no deberá ser mayor de $85,000 aproximadamente;

11 saldo asciende a $350,000, cuando menos $100,000 están vencidos,

cuando no se haya aprovechado ningún descuento. Los resultados de

’cobranzas del año en curso deben compararse con los del año anterior.

ambién posible que se hayan concedido condiciones especiales a deter-

dos clientes; debe investigarse este punto y poner en conocimiento de

gerencia cualquier abuso en la concesión de condiciones de crédito.

tiente paso comprenderá un cambio de impresiones sobre las cobrabilidad con el personal del departamento de crédito.

parda tiene numerosos clientes y una Parte importante de su operaciones no se realiza con ninguno de ellos en particular,

la en general podrá estar en mejores condiciones de cobrar sus

otra con un número reducido de clientes importantes. Deben

examinarse las pérdidas en los ejercicios sociales anteriores y las cuentas incobrables dadas de baja en libros en el ejercicio en curso, para determinar si el promedio de deudas malas aumenta y si los asientos de baja en libros de las cuentas incobrables han sido debidamente aprobados. Finalmente, debe examinarse la correspondencia tratando de hallar indicaciones que ayuden a descubrir las deudas malas y las cuentas probablemente incobrables en el futuro.

17. Hágase una lista de las cuentas vencidas pendientes en la fecha en que se termina la auditoría. La relación de clasificación según vencimientos indica la fecha del último pago de las cuentas vencidas. Los pagos para abonar a las cuentas vencidas efectuados antes de cerrar la auditoría deben investigarse y anotarse en los papeles de trabajo de las cuentas por cobrar, pues podrán afectar las reservas fijadas para las cuentas dudosas. Antes de cerrar la auditoría, el auditor debe hacer una lista de todas las partidas vencidas pendientes; esto puede hacerse en la relación de clasificación según vencimientos.

18. Determínese si es suficiente la reserva para cuentas dudosas. Como se muestra en el Modelo 35, debe hacerse una provisión en la Reserva para Cuentas Dudosas que ampare aquellas que se consideren dentro de esta categoría, debiendo cargar a la cuenta de Gastos por Deudas Malas o a la reserva prevista para éstas todas las cuentas que se consideren incobrables. Para decidir cuándo una cuenta es dudosa debe usarse ponderación y buen juicio. El juicio podrá ser afirmativo cuando existan las condiciones siguientes:

a) Si los documentos que amparan las cuentas pendientes ’han sido aceptados Si las cuentas están en manos de agencias de cobranzas o abogados c) Si la empresa de un cliente está administrada judicialmente y se desco-

noce la cuantía de sus dividendos d) Si se vende al cliente C.O.D. pero un saldo anterior pendiente está en la

cuenta de valores a cobrar e) Si los cargos de la cuenta periódicamente exceden los abonos f) Si un cliente ha dejado de comprar y está liquidando su saldo en canti-

dades fijas g) Si la correspondencia no es prometedora.

Para decidir si una cuenta ha pasado del estado dudoso y debe clasificarse como incobrable, los puntos que pueden servir de orientación para decidir este extremo podrán expresarse en la forma siguiente:

a) Si un cliente acaba de salir de un estado de quiebra y no declara dividendos b) Si el cliente ha desaparecido c) Si la ley de prescripción impide el cobro de una cuenta, suponiendo que

ésta no haya sido dada ya de baja en libros d) Si el saldo es muy antiguo y no se ha recibido contestación alguna a las

solicitudes de pago e) Si una agencia de cobranzas indica la imposibilidad de cobrar f) Si los clientes liquidaron el negocio o fallecieron g) Si hay partidas en disputa sobre las cuales el cliente del auditor está dis-

puesto a transar.

directo de dar de baja en libros i

se hace uso Gel —

obrables, debe crearse una cuenta de reserva para Cuerna; que la práctica haya demostrado que todas las cuentas han

as. La apertura de una cuenta de reserva suspende simplemente

nniehe la inenbrahilia.,,4

Cuentas por Cobrar nana

_ nnr Deudas Malas se basa en el total

ricargo anual 4 r— - tas a crédito, o el saldo de las cuentas por cobrar, u obedece

hade la clasificación según vencunentos cm las cuentas por cobrar, reserva para cuentas dudosas, debe tomarse en consideración la __ A. 6 empresa. Cualquiera que sea el método Que

kuditor debe revisado y estudiar su efectividad. Deben discutirse

dudosas con el cliente antes de que el auaitor rife una reserva

que ya existe en los libros. Algunas compañías fijan una re

cuentas dudosas dilereme as ac e procedimiento, el auditor podrá determinar más fácilmente de la reserva que cuando se usa una general para todos los os. Si se usan reservas anuales diferentes y las cuentas por as de baja en libros cada año se dividen entre las ventas a uales, se obtendrá una proporción útil. El promedio de esta de varios años, aplicado a las ventas a crédito del año en stituirá una prueba satisfactoria de la suficiencia de la reserva

ditor debe asegurarse de que todas las cuentas y documentos por los de baja en libros como incobrables han sido debidamente s, preferentemente por el departamento de crédito y otro funel departamento legal, caso de que haya uno en la empresa; permitirse las bajas en libros no autorizadas y debe ponerse en ito del cliente cualquier baja que adolezca de este defecto. El be también examinar toda la correspondencia relacionada con libros de cualquier cuenta por cobrar. Debe investigar asimismo de controlar las cuentas dadas de baja, de manera que un rero pueda manejarse apropiadamente. Si la correspondencia inbuena clasificación crediticia, el auditor debe hacer una invespecial ante la posibilidad de fraude cuando se recuperan las Idas de baja. Si un cliente tiene cuentas por cobrar

pequeñas y emplea el método de porcentajes para fijar la reserva, el be revisar las cuentas con saldos de consideración, pues la péraa de éstas podría agotar la reserva. aceptan documentos para amparar las cuentas dudosas, Proba” deberá hacerse una provisión que cubra su importe total en la reserva. Los documentos y aceptaciones dados de baja en

libros resane a Cuentas por Cobrar y cargarse a partir de ella, con tener una contabilización completa de crédito. Si se recuperan

su importe debe pasar a través de

as dadas de baja, cuentas

r, para aportar nuevos datos a la contabilidad de crédito. Estas ones deben comprobarse en el banco_

Sucede a veces que un deudnr ect; _1

constantemente al mismo tienpO:sirildjp:Irrr7 estaraclicis

señal de peligro; el auditor debe darse cuenta,al fijar

aumentando siem-

apres u. cuenta,Est Esta

es una señal

la reserva y discutir las cuentas dudosas e incobrables con su cliente, queijar hay probabilidad de que los pagos terminen bruscamente. Frecuentemente puede llegarse a un acuerdo para colocar a este tipo de comprador en una base de C.O.D.

Las compañías que venden a plazos —y usan el método diferido de utilidades brutas para contabilizar sus ingresos— carecen de justificación para crear cualquier clase de reserva para cuentas dudosas, gastos de cobranza o pérdidas sobre recuperaciones, a menos qué estas pérdidas y gastos tengan probabilidad de exceder el importe de las utilidades brutas diferidas. Considerando que el porcentaje de utilidad bruta es usualmente cuando menos de 40 por ciento —y frecuentemente mucho mayor— existe siempre, en realidad, una reserva para pérdidas que asciende hasta tal vez el 40 por ciento o más del total en circulación de cuentas por cobrar a plazos; ésta es ciertamente una provisión adecuada. La correlación apropiada de ingresos y gastos prohibe que se carguen estos últimos antes de contabilizar los primeros, particularmente cuando las utilidades diferidas superan considerablemente a los gastos estimados que han de incurrirse para la consecución de las utilidades.

compañías que contabilizan las utilidades sobre las ventas a plazo al tiempo de la venta deben fijar reservas adecuadas para las cuentas dudosas, para pérdidas o recuperaciones, y aun para gastos de cobranza. En estos casos podrá formarse una reserva por separado para las ventas de cada año. Por ejemplo, si una cuenta de 1959 es incobrable en 1961, se cargaría a la reserva de 1959; esto es, el auditor debe asegurarse de que se ha cargado la reserva del año correspondiente. Debe también determinar la suficiencia de la vserva restante para cada año; si se han cobrado todas las cuentas de cualquier año en particular, cualquier saldo restante en la reserva debe transferirse a utilidades o a utilidades pendientes de aplicación.

En los papeles de trabajo, el resumen de la clasificación según vencimientos de los valores a cobrar a plazos y el porcentaje e importe de la reserva correspondiente podrán quedar ilustrados en la forma siguiente:

Cuentas

Sin pagos morosos Un pago moroso Dos pagos morosos Tres pagos morosos Cuatro pagos morosos Cinco pagos morosos Más de cinco pagos morosos

Total de los pagos o plazos

Totales

$101,000 30,000 22,000 14,000 7,000 2,000 500

$176,500

Porcentaje de reserva

5 por ciento 10 por ciento 30 por ciento 40 por ciento 60 por ciento 70 por ciento 100 por ciento

Importe de

reserva

$ 5,050 3,000 6,600 5,600 4,200 1,400 500

$26,350
IITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

las cuentas de ventas a plazos y los documentos por a correspondiente para partidas dudrksas, el auditor podrá 'diente ha impuesto hipotecas prendarias sobre los artícuestos casos podrá no ser necesaria una reserva para sin embargo, debe crearse una reserva suficiente para cuen la recuperación de la mercancía. Si se ha fijado las pérdidas sufridas en la recuperación, el auditor computación y determinar su suficiencia basándose en sada y las condiciones previstas. Si la empresa no acosreservas, el auditor debe presentar un comentario sobre este brme. s. Algunas compañías establecen reservas para ventas, s por otro concepto diferente al pronto pago y gastos de ales. El auditor debe verificar las reservas para ventas experiencia pasada. Los descuentos por otros conceptos oncedidos por pronto pago deben verificarse guiándose s presentes en el saldo de las cuentas por cobrar al social. Normalmente, los cargos para establecer estas deducirse de las ventas y no deben considerarse como do de ingresos. Las reservas para gastos de transporte apoyándose en la mercancía vendida F.O.B. destino, en el comprador paga los gastos de transporte y los deduce fondos al vendedor. Cuando hay reservas de la naturaauditor debe convencerse de que son adecuadas y unifort otro. s por escrito del cliente. Si el auditor solicita una dede su cliente cubriendo las cuentas y documentos por >sición deben firmarla el tesorero y el gerente de crédito. odrá ser del tenor siguiente:

tas y los documentos comerciales por cobrar representan créditos ontra clientes de la compañía. res a cobrar no comerciales de funcionarios, directores, accionistas lilas filiales aparecen en forma exacta y verdadera en el balance

ignaciones no figuran entre los valores a cobrar. de las cuentas por cobrar no contiene cargos por mercancía emdespués de la fecha del balance general. ts cuentas por cobrar asignadas están debidamente marcadas en bilidad. documentos por cobrar descontados llevan una indicación aproel balance general. de las cuentas y documentos por cobrar no está sujeto a descuentos 'tes de precio, gravámenes, deducciones por gastos de transporte o tos en exceso de los acostumbrados por pronto pago. os documentos y cuentas por cobrar incobrables conocidos han sido e baja en libros en la fecha del balance general. rva de $ para cuentas dudosas, en opinión de los fires adecuada para cubrir todas las pérdidas que puedan sufrirse

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS 361

SECCION III: CONSIDERACIONES CONTABLES

Presentación de las cuentas por cobrar en el balance general. En el balance general, las cuentas por cobrar deben dividirse entre comerciales y no comerciales si el saldo de los valores a cobrar no comerciales excede de un porcentaje bajo (aproximadamente 5 por ciento) del total.

Si las cuentas por cobrar no comerciales suman una cantidad importante (supóngase 5 por ciento del total), deben subdividirse de acuerdo con su origen. Por ejemplo, valores a cobrar de funcionarios, directores y accionistas; de compañías afiliadas; de subscripciones de acciones de capital; de pagos anticipados a cuenta de contratos; de depósitos para ofertas y licitaciones, etc. Si el importe de estas partidas es verdaderamente pequeño, podrán mostrarse en un solo total como "otras cuentas por cobrar".

Los valores a cobrar de las compañías filiales deben segregarse distinguiendo entre las transacciones entre compañías y las comerciales y considerando que un valor a cobrar pueda representar o convertirse en un adelanto a largo plazo. El punto debatido acerca de si los valores a cobrar de las compañías filiales han de tratarse como activo circulante u otro activo en el balance general depende de las circunstancias probables de cobrabilidad inmediata.

Los valores a cobrar de importe considerable de funcionarios, directores y accionistas deben segregarse en el balance general, bien sea que procedan o no de ventas, préstamos, adelantos o cualquier otro origen. Esta segregación es necesaria a causa de la relación que• guardan estas personas con la compañía anónima, la responsabilidad hacia sus prop'etados y las posibilidades de intereses personales.

Los valores a cobrar que representen subscripciones de acciones de la compañía deben segregarse en el balance general, en razón de la relación existente entre el valor a cobrar y la estructura de capital. Estas subscripciones de acciones se tratan como activo circulante si su cobro está previsto y es razonablemente seguro y si los ingresos que produzcan han de usarse como capital en trabajo. Si su cobro es incierto o no está previsto, deben substraerse de la cuenta de Capital Social o de la de Capital Social Subscrito, pues no habrá ninguna realización de activo.

Los valores a cobrar de importe considerable de clientes extranjeros es preferible segregarlos en el balance general si el plazo de cobranza es mayor que el de los valores a cobrar nacionales normales.

Las cuentas por cobrar comerciales deben aparecer en su cifra total de débito bruto. Si hay saldos acreedores en cualquiera de las cuentas por cobrar y no pueden compensarse con un saldo deudor en la misma cuenta, constituyen en realidad cuentas por pagar y deben mostrarse por separado en el balance general entre el pasivo circulante, si su importe es de importancia. En caso de que el total de los saldos acreedores sea pequeño, podrá mostrarse entre las diversas cuentas por pagar. Los saldos acreedores en las cuentas por cobrar podrán liquidarse o eliminarse con ventas

TOS Y PROCEDIMIENTO

general no deben deducirse del saldo deudor

las cuentas por cobrar asignadas quedó ilustra-

a 355. Si las cuentas por cobrar están pignoradas corno d de un préstamo, el hecho de que están hipotecadas debe paréntesis. s para cuentas dudosas, descuentos, gastos de transportes rebajas deben restarse en el balance general del total lentas por cobrar comerciales, mostrándose el saldo neto cobrar. En caso de que no se use una reserva para cuentas que no sea necesaria— debe indicarse en el balance general as cuentas por cobrar no están debidamente subdivididas, inversionistas podrán recibir una impresión errónea; y jue el auditor desempeñó con negligencia sus obligaciones. ng Research Bulletin N9 43, expedido por el Comité soLtos Contables del Instituto Americano de Contadores Pú, fija normas para clasificar el activo como circulante o La clasificación se basa fundamentalmente en la función o esperados, no en una medida de tiempo. En cuanto a del activo como circulante o de otra clase, la Regla 3.13 S-X de la Comisión de Bolsa y Valores dispone:

clasificadas como activo circulante deben ser generalmente reaa año. Sin embargo, la práctica comercial generalmente reconoce respecto a partidas como valores a cobrar a plazos o inventarios ’roces°, siempre que se proporcione una explicación apropiada de y, si es posible, se facilite una estimación de la cantidad no reaatto.

emente, para preparar estados financieros de conformidad os exigidos por la Comisión de Bolsa y Valores, debe se:ación indicada en la regla.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

cliente determinado, el contador considera aue el control interno ntas por cobrar es adecuado y eficaz, y si el cliente del auditor usa Mico para la elaboración de datos, ¿qué razones podrá tener el no aceptar en forma impresa, hecha en su presencia, el balance de • de las cuentas por cobrar?)rporation tiene una cifra promedio de ventas

mensuales de $600,000. nes de crédito son neto a sesenta días. Un contador está practiuditoría de los libros de la compañía anónima para el año termiembre 31, 1959. Su examen de las cuentas por cobrar prueba que e aparecen a continuación representan en forma típica las operaitas, devoluciones de ventas, partidas incobrables y saldos de valores s pagos se aplican a las facturas más antiguas. latos ofrecidos: una relación de clasificación según vencimientos, basada en el

-

le días de retraso a partir de la fecha de

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS

363

c)

Cuenta N9

1..

Prepárense asientos dando de baja en libros cuentas y cantidades que se consideren incobrables. Prepárense asientos para el establecimiento de una reserva para cuentas dudosas, en caso de que se considere necesaria, basándose en la relación de clasificación según vencimientos. Supóngase que no hay ningún saldo en la reserva en diciembre 31, 1959.

Saldo Dic. 31, 1959

Fechas (1959) y descripción

de las transacciones

$10,000 DrNov. 15, $6,000 venta. Nov. 25, $1,000

devolución. Dic. 17, $5,000 venta. 2 9,000 Dr. Jun. 10, $2,000 venta. Jul. 10, $2,000

venta. Ago. 10, $2,000 venta. Ago. 25, $2,000 pago. Sept. 10, $2,000 venta. Sept. 25, $1,000 pago. Nov. 10, $2,000 venta. Dic. 10, $2,000 venta. 3 8,000 Acr, Dic. 20, $6,000 venta. Dic. 31, $14,000

devolución de venta de nov. 15. 4 7,000 Dr Oct. 10, $7,000 adelanto a sucursal. 5 6,000 Dr Jun. 10, $12,000 venta. El cliente ha

estado pagando a razón de $1,000 mensuales. 6 5,000 Dr. Jul. 15, $3,000 venta. Dic. 10, $7,000

venta. Dic. 15, $5,000 pago. 7 4,000 Dr. Ago. 4, $2,000 venta. Sept. 4, $2,000

venta. Oct. 9, $2,000 venta. Oct. 4, $2,000 pago. Nov. 4, $2,000 venta. Nov. 4, $2,000 pago. Dic. 4, $2,000 venta. Dic. 4, $2,000 pago. 8 3,000 Acr. Feb. 10, $10,000 venta. Abr. 10410,000

pago. Jul. 10, $3,000 reserva para mercancía defectuosa. Moran Con poration ha convenido enviar cheque enero 1, 1960. 9 2,000 Dr Ene. 4, $2,000 venta. Cliente liquidó

negocio; quiebra total. 10 1,000 Dr Sept. 5, $12,000 venta. Nov. 12,

$11,000 pago.

3. Descríbanse los procedimientos que han de seguirse en la auditoría inicial de

las cuentas por cobrar de una gran tienda de departamentos. 4. ¿Bajo qué circunstancias podrá ser necesario verificar las transacciones de las

cuentas por cobrar y los saldos de las cuentas en detalle? 5. En el curso de una auditoría se descubre que cuentas no comerciales por cobrar

están incluidas en el mayor auxiliar entre las cuentas comerciales por cobrar. ¿Qué curso de acción debe seguir el auditor y por qué razones? 6. Al revisar los saldos individuales que aparecen en el balance de comprobación

de las cuentas por cobrar es necesario que el auditor esté pendiente de ciertos factores que influenciarán su juicio acerca de la segregación acertada y la descripción de esos saldos en el balance general. Indíquense estos factores y la significación de cada uno de ellos. 7. Durante la práctica de una auditoría de los libros de la Lillie Company, el

contador encargado de realizarla sospechó que las cuentas por cobrar habían

sido asignadas. No aparecía ninguna indicación de la asignación en los

En aué forma deberá proceder para verificar sus sospechas?

-

[TORTA: Y PROCEDIMIENTO

auditoría exigen la ratificación de los valores a cobrar, cuando se en una prueba. ¿Bajo qué condiciones generales podría confication imposible e irrazonable? Irme necesario

obtener ratificaciones de las cuentas por cobrar de la terminación de la auditoría? Adúzcanse razones. se está verificando las cuentas por cobrar usando el método áficación debe presentar encabezados tabulares de papeles de ontrolar las solicitudes de ratificación enviadas y las respuestas

sistema para seleccionar las cuentas para ratificar un 5 por de las cuentas por cobrar dé un cliente, en que los saldos indide $5.00 a $5,000. Hay 10,000 cuentas por cobrar. tiene 25,000 cuentas por cobrar comerciales activas. En noviemun mes antes del cierre del período fiscal, la empresa preparó • en cintas de máquina sumadora un balance de comprobación por cobrar, como parte del trabajo de auditoría preliminar. El las partidas en las cintas de máquina de sumar donde sacaron comprobación, con los saldos individuales de las cuentas, y s. El total se reconcilió entonces con la cuenta de control del

are 30, 1959, se solicitó ratificación de las cuentas por cobrar ente: A las cuentas en exceso de $200 (1,000 cuentas, que repreyr ciento del importe total de los valores a cobrar) se enviaron :Dando una respuesta directa; a todos los demás clientes se °aciones negativas. Las diferencias que aparecieron han sido tisfactoriamente. a en cuenta las cuentas incobrables y vencidas, ¿qué otros proauditoría serían recomendables en relación con las cuentas por [zar el año natural de 1959? ditoría de los libros de una compañia distribuidora de comes>rió que a la Reserva para Deudas Malas se había cargado una 19,800 durante el año que se examina. ¿En qué forma podrían s cargos? un contador para practicar una auditoría de las cuentas de una icante de muebles que vende a plazos y tiene cobradores a su sería el procedimiento de auditoría que habrá que adoptar para cobradores entregan en la caja de la compartía todas las sumas

una sodicitud de ratificación positiva del saldo de los valores [lentes, uno de los compradores del diente del auditor —una presa mayorista cuyo saldo deudor representa aproximadamente to del total de las cuentas por cobrar y 20 por ciento del total ulante del cliente del auditor— contesta que la forma en que 1 no le permite hacer la ratificación. los procedimientos adicionales de auditoría, de haber algunos, seguirse. las observaciones que deban hacerse, caso de haber algunas, en financieros o en notas de pie de página en los mismos. tse las salvedades, comentarios o referencias, de haber algunos, an figurar en un informe de forma corta, además de lo que a en el inciso arriba. a. de los libros de una compañía, el auditor encargado del trabajo t cuenta titulada Reserva para Descuentos por Pronto Pago con un saldo acreedor de $4,000. aturaleza es esta cuenta? ¿Bajo qué condiciones podría suponerse

:etc del auditor cargue o

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS. EN LOS CREDITOS

365

b) ¿Cómo podría clasificarse esta cuenta en los estados financieros? ¿Por

qué razón? c) ¿Qué justificación teórica tiene el uso del procedimiento adoptado por este

cliente? Preséntese cualquier característica objetable en el procedimiento. 17. En la auditoría de los libros de una compañía anónima, el contador encontró

cuentas personales con saldos deudores de varios funcionarios. Representaban adelantos de sueldos y se liquidaron puntualmente; todas sus operaciones correspondían al ejercicio presente. ¿Cómo verificaría el auditor estas cuentas en caso de que sospechara que un empleado estaba pidiendo prestado y cargándolo a la cuenta de uno de los funcionarios? 18. Un cliente presentó a su auditor una lista de cuentas por cobrar, con la obser-

vación: "Estas cuentas son incobrables". Antes de que el auditor dé de baja en libros estas cuentas, ¿qué pruebas de incobrabilidad debe exigir? 19. El cliente del auditor, la June Company, ha asignado $100,000 de sus cuentas

por cobrar como garantía de un préstamo. a) ¿En qué forma podrá mostrarse la asignación en el balance general? b) En caso de que la June Company hubiese quebrado antes de haber liquidado

el préstamo, ¿se hubieran visto afectados los derechos de los otros acreedores? 20. Durante la auditoría de las cuentas por cobrar pendientes de la Klotter Company

se descubrió que mercancías en consignación, con un importe de $80,000, habían sido contabilizadas en el debe de las Cuentas por Cobrar y en el haber de Ventas. El porcentaje de ganancia bruta sobre ventas fue de 50 por ciento. a) ¿En qué forma verificaría el auditor la exactitud de estas cuentas? b) ¿De qué manera podría el auditor estar seguro de que no había otras

cuentas adicionales de consignaciones incluidas dentro de las cuentas por cobrar? o) Prepárense los asientos de ajuste necesarios. 21. Durante la auditoría de los libros del propietario de un gran edificio de ofi-

cinas se observó que se habían incluido en los valores a cobrar rentas vencidas con un importe equivalente al 10 por ciento del total de rentas anuales. El cajero actúa como tenedor de libros; el gerente del edificio verifica las cobranzas de las rentas comparándolas con la lista de rentas por cobrar que le facilita el tenedor de libros. La lista de rentas está al cuidado de un empleado que depende del tenedor de libros; el empleado prepara los recibos mensuales y los presenta al tenedor de libros, quien los envía por correo.

Con objeto de probar satisfactoriamente los ingresos por concepto de rentas, ¿qué procedimientos de auditoria sería aconsejable seguir? 22. Si una compañía traspasa todas las cuentas vencidas a un mayor de cuentas

en suspenso, ¿sería necesario analizar estas cuentas? ¿o bien es la verificación de la suficiencia de la reserva para cuentas dudosas suficiente comprobación para que no sea necesario realizar otro trabajo? 23. En el curso de una auditoria, practicada con objeto de preparar cifras apro-

ximadas para la venta proyectada de la compañía, se dieron instrucciones al auditor de que

no clasificara según vencimientos, ni analizara o ratifican las cuentas por cobrar. ¿En qué forma podrá actuar el auditor para adquirir una seguridad razonable de que la reserva para cuentas dudosas es adecuada? Las condiciones de venta son 2 por ciento de descuento a 10 días, neto a 30 días. 24. El presidente de la Compañía Ferretera Ajax, cuyos dientes son tiendas al

menudeo y contratistas constructores, no quiere permitir a su auditor externo —que practica la auditoría anual— que ratifique los saldos de las cuentas de los clientes. La compañía también realiza una parte considerable de sus ventas al contado con pequeños contratistas constructores. El cajero está encargado de la contabilidad de la compañía. y tiene un ayudante, que substituye al cajero durante la hora en que éste sale a comer. Se hacen una vez al mes las facturas de los clientes a crédito, concediéndoseles un descuento del 2 por
TORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

auditoría exigen la ratificación de los valores a cobrar, cuando e en una prueba. ¿Bajo qué condiciones generales podría confication imposible e irrazonable? ararse necesario obtener ratificaciones de las cuentas por cobrar le la terminación de la auditoría? Adúzcanse razones. te está verificando las cuentas por cobrar usando el método ificación debe presentar encabezados tabulares de papeles de >ntrolar las solicitudes de ratificación enviadas y las respuestas

sistema para seleccionar las cuentas para ratificar un 5 por de las cuentas por cobrar de un cliente, en que los saldos indide $5.00 a $5,000. Hay 10,000 cuentas por cobrar. tiene 25,000 cuentas por cobrar comerciales activas. En noviemun mes antes del cierre del período fiscal, la empresa preparó en cintas de máquina sumadora un balance de comprobación por cobrar, como parte del trabajo de auditoría preliminar. El las partidas en las cintas de máquina de sumar donde sacaron comprobación, con los saldos individuales de las cuentas, y s. El total se reconcilió entonces con la cuenta de control del

;re 30, 1959, se solicitó ratificación de las cuentas por cobrar ente: A las cuentas en exceso de $200 (1,000 cuentas, que reprex ciento del importe total de los valores a cobrar) se enviaron :itando una respuesta directa; a todos los demás clientes se raciones negativas. Las diferencias que aparecieron han sido tisfactoriamente. o en cuenta las cuentas incobrables y vencidas, ¿qué otros proauditoría serían recomendables en relación con las cuentas por izar el arto natural de 1959? ditoría de los libros de una compartía distribuidora de comes}rió que a la Reserva para Deudas Malas se había cargado una $9,800 durante el alio que se examina. ¿En qué forma podrían s cargos? un contador para practicar una auditoría de las cuentas de una icante de muebles que vende a plazos y tiene cobradores a su 1 sería el procedimiento de auditoría que habrá que adoptar para cobradores entregan en la caja de la compartía todas las sumas

a una sodicitud de ratificación positiva del saldo de los valores ’lentes, uno de los compradores del cliente del auditor -una tpresa mayorista cuyo saldo deudor representa aproximadamente ito del total de las cuentas por cobrar y 20 por ciento del total :ulante del cliente del auditor— contesta que la forma en que s no le permite hacer la ratificación. e los procedimientos adicionales de audítoría, de haber algunos, seguirse. las

observaciones que deban hacerse, caso de haber algunas, en financieros o en notas de pie de página en los mismos. ense las salvedades, comentarios o referencias, de haber algunos, ían figurar en un informe de forma corta, además de lo que la en el inciso b) arriba. Ea de los libros de una compartía, el auditor encargado del trabajo a cuenta titulada Reserva para Descuentos por Pronto Pago con un saldo acreedor de $4,000. naturaleza es esta cuenta? ¿Bajo qué condiciones podría suponerse

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS. EN LOS CRÉDITOS

365

b) ¿Cómo podría clasificarse esta cuenta en los estados financieros? ¿Por

qué razón? c) ¿Qué justificación teórica tiene el uso del procedimiento adoptado por este

cliente? Preséntese cualquier característica objetable en el procedimiento. 17. En la auditoría de los libros de una compañía anónima, el contador encontró

cuentas personales con saldos deudores de varios funcionarios. Representaban adelantos de sueldos y se liquidaron puntualmente; todas sus operaciones correspondían al ejercicio presente. ¿Cómo verificaría el auditor estas cuentas en caso de que sospechara que un empleado estaba pidiendo prestado y cargándolo a la cuenta de uno de los funcionarios? 18. Un cliente presentó a su auditor una lista de cuentas por cobrar, con la obser-

vación: ”Estas cuentas son incobrables”. Antes de que el auditor dé de baja en libros estas cuentas, ¿qué pruebas de incobrabilidad debe exigir? 19. El cliente del auditor, la June Company, ha asignado $100,000 de sus cuentas

por cobrar como garantía de un préstamo. a) ¿En qué forma podrá mostrarse la asignación en el balance general? b) En caso de que la June Company hubiese quebrado antes de haber liquidado

el préstamo, ¿se hubieran visto afectados los derechos de los otros acreedores? 20. Durante la auditoría de las cuentas por cobrar pendientes de la Klotter Company

se descubrió que mercancías en consignación, con un importe de $80,000, habían sido contabilizadas en el debe de las Cuentas por Cobrar y en el haber de Ventas. El porcentaje de ganancia bruta sobre ventas fue de 50 por ciento. a) ¿En qué forma verificaría el auditor la exactitud de estas cuentas? b) ¿De qué manera podría el auditor estar seguro de que no había otras

cuentas adicionales de consignaciones incluidas dentro de las cuentas por cobrar? e) Prepárense los asientos de ajuste necesarios. 21. Durante la auditoría de los libros del propietario de un gran edificio de ofi-

cinas se observó que se habían incluido en los valores a cobrar rentas vencidas con un importe equivalente al 10 por ciento del total de rentas anuales. El cajero actúa como tenedor de libros; el gerente del edificio verifica las cobranzas de las rentas comparándolas con la lista de rentas por cobrar que le facilita el tenedor de libros. La lista de rentas está al cuidado de un empleado que depende del tenedor de libros; el empleado prepara los recibos mensuales y los presenta al tenedor de libros, quien los envía por correo.

Con objeto de probar satisfactoriamente los ingresos por concepto de rentas,

¿qué procedimientos de auditoría sería aconsejable seguir? Si una compañía traspasa todas las cuentas vencidas a un mayor de cuentas en suspenso, ¿ sería necesario analizar estas cuentas? ¿o bien es la verificación de la suficiencia de la reserva para cuentas dudosas suficiente comprobación para que no sea necesario realizar otro trabajo? En el curso de una auditoría, practicada con objeto de preparar cifras apro-

ximadas para la venta proyectada de la compañía, se dieron instrucciones al auditor de que no clasificara según vencimientos, ni analizara o ratifican las cuentas por cobrar. ¿En qué forma podrá actuar el auditor para adquirir una seguridad razonable de que la reserva para cuentas dudosas es adecuada? Las condiciones de venta son 2 por ciento de descuento a 10 días, neto a 30 días. 24. El presidente de la Compañía Ferretera Ajax, cuyos clientes son tiendas al

menudeo y contratistas constructores, no quiere permitir a su auditor externo —que practica la auditoría anual— que ratifique los saldos de las cuentas de los clientes. La compañía también realiza una parte considerable de sus ventas al contado con pequeños contratistas constructores. El cajero está encargado de la contabilidad de la compañía y tiene un ayudante, que substituye al cajero durante la hora en que éste sale a comer. Se hacen una vez al mes las facturas de los clientes a crédito, concediéndoseles un descuento del 2 por

22.

23.
.

n la factura antes del décimo día del mes siguiente. Se concede o de descuento sobre ventas al contado. que el contador ha revisado el sistema de control interno sobre la compañía; ha determinado que los empleados de ventas prede todas las ventas y que estas facturas se asientan debidas de ventas apropiados. Se han probado las sumas en los libros los de caja. el procedimiento a seguir para practicar una auditoria de las • cobrar de la compañia de manera de adquirir la seguridad, sea posible, de que las cuentas por cobrar en la fecha del eral son auténticas y que no ha habido irregularidades en las s con los clientes. o las condiciones descritas, ¿podría el auditor presentar un salvedades? Discútase brevemente. Leen sospechar que se haya cometido un fraude. ¿Qué puede ’ ¿Qué providencias tomaría un auditor independiente?

Libro de ingresos—Junio

Explicación

B A

d contado (nacto según

radora)

A

1 contado (exacto según

radora) A

Caja Debe

1,300 2,000 140

800 1,400 1,470

784 2,646 1,176 170

500 1,558 850 500

Ventas al

contado Haber

140

Descuen-

to Debe

15.294

170

310

30 16 54 24

32

Cuentas por cobrar Haber

166

1,300 2,000

800 1,400 1,500 800 2,700 1,200

5no 1,600 850 500

15.150

nes de venta para todos los clientes son 2 por ciento de días, neto a 30 días, y se aplican sin excepción. Las clientes aparecen como sigue:

Cliente A

Explicación	Debe	Haber
Saldo		2,000
Venta		1,500
Saldo pagado		2,000
Venta		500
Factura del 6-2 pagada		1,500
Venta		850
Factura del 6-9 pagada		500
Factura del 6-15 pagada		850

CUENTAS POR COBRAR Y PERDIDAS EN LOS CREDITOS

Cliente B

Fecha		Explicación	Debe	Haber
Jun.	I	Saldo	1,300	
2		Saldo pagado	1,300	
3		Venta	800	
4		Venta	1,200	
10		Factura del 6-3 pagada	800	
15		Venta	550	
30		Factura del 6-4, a cuenta	500	

Cliente C

Fecha		Explicación	Debe	Haber
Jun.	1	Saldo		1,400
4		Venta	1,500	
6		Saldo pagado	1,400	
10		Venta	1,200	
15		Facturas del 6-4 y 6-10 pagadas	2.700	
20		Venta	900	

Cliente D

Fecha		Explicación	Debe	Haber
Jun.	1	Saldo		800
5		Venta	1,200	
6		Saldo pagado		800
16		Venta	1,600	
19		Factura del 6-5 pagada		1,200
24		Venta	700	
24		Factura del 6-16 pagada		1,600

26. El saldo de la cuenta de control, Cuentas por Cobrar, de la Amman Company,

ascendía a $398,500 en diciembre 31, 1959. La relación de clasificación según vencimiento preparada por el auditor se resume a continuación:

Cuentas no vencidas (después de deducir saldos acreedores de $2,950) $223,496 Cuentas con un retraso de 1 a 30 días 61,318 Cuentas con un retraso de 31 a 60 días 37,450 Cuentas con un retraso de 61 a 90 días 5,920 Cuentas con un retraso de 91 a 180 días 3,020 Cuentas con un retraso de 181 a 365 días 2,416 Cuentas con un retraso de más de 365 días 1,820 Cuentas de funcionarios y empleados 15,060 Diversas cuentas por cobrar 48,000

$398,500

1

El análisis de las cuentas de los funcionarios y empleados será: 1. Charles Jones, superintendente, $770. Disfruta de un sueldo mensual de

$800; sugirió que se le deduzcan cantidades iguales de su sueldo en febrero y marzo, 1960, para que quede liquidado su adeudo de $770.
,ÑTO

Prometió pagar el total de su

abril 1, 1960.

ank, empleado de la fábrica, $90. Originalmente había recibido no de $150 y está pagando $10 mensualmente. asan, presidente de la Amman Company, $14,000. El señor Mesan nstrucciones al tesorero de la compañía para que retenga las cantihan de pagársele por concepto de dividendos en el futuro, hasta liquidada la suma de $14,000. La compañía paga dividendos trilos días treinta de enero, abril, julio y octubre. No se ha omitido ido en diez años. Basándose en las acciones de que es tenedor el on y los dividendos normalmente pagados, serán necesarios quince liquidar este adeudo. rsas cuentas por cobrar mostraron al analizarlas los datos siguientes: mes por cobrar al capital en acciones, $11,000. Esta cifra reprenporte por cobrar de la venta de acciones preferentes al 6 por :ionaks, a plazos. or cobrar de consignaciones, $18,000. La mercancía estaba en consignatario, la Fask Company, en diciembre 31, 1959. Esta costó a la Amman Company

$10,000. trabajo de los vendedores, $10,000. Esta cifra representa adelantos redores para gastos de viaje y de ventas. Company, $9,000. Esta cifra representa un adelanto a una comí que actúa como agente de ventas en el norte del país. para cuentas dudosas, antes del ajuste en diciembre 31, 1959, acreedor de $2,550. El auditor y el gerente de crédito de la >any convinieron en ajustar la Reserva para Cuentas Comerciales terminado de la manera siguiente: no vencidas 1/10 del 1% con un retraso de 1 a 30 días 1% con un retraso de 31 a 60 días 5% con un retraso de 61 a 90 días 10% con un retraso de 91 a 180 días 30% con un retraso de 181 a 365 días 50% con un retraso de más de 365 días 100% as incobrables no comerciales se absorberán en una reserva que

formes presentados en el problema: se el procedimiento de auditoría a seguir con cada partida. papeles de trabajo para los valores a cobrar. todos los asientos de ajuste necesarios. la sección para los valores a cobrar en el balance general.

EJERCICIOS PRÁCTICOS

Gear Company: Caso Práctico de Auditoría: brar Comerciales. Cuentas por Cobrar de Subsidiaria. Valores a ionarios y Empleados. Reserva para Cuentas Incobrables. (Véase

CAPITULO XII

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

E INGRESOS CORRESPONDIENTES

SECCION I: CONTROL INTERNO DE DOCUMENTOS

Y ACEPTACIONES POR COBRAR

Documentos y aceptaciones por cobrar. Consideraciones preliminares. Se incluyen todos los documentos y aceptaciones por cobrar en los procedimientos de auditoría aue han de usarse en el examen de estas partidas de activo y sus ingresos correspondientes. Los documentos y aceptaciones por cobrar pueden clasificarse como sigue:

Documentos por cobrar. 1) Documentos comerciales por cobrar, 2) documentos no comerciales por cobrar, 3) documentos por cobrar a funcionarios y empleados (exceptuando préstamos o adelantos), 4) documentos por cobrar a accionistas y directores, y 5) documentos de compañías filiales (exceptuando préstamos o adelantos),

Aceptaciones por cobrar. 1) Aceptaciones comerciales por cobrar, y 2) letras de cambio por cobrar.

Todas las diferentes clases de documentos por cobrar podrán estar protegidos con garantía colateral o prendaria, o podrán no estar garantizados. Algunas personas consideran los documentos comerciales un activo más aceptable que las cuentas por cobrar y otras los consideran menos convenientes. Sioun documento fue extendido para liquidar una cuenta

pendiente atrasada será menos conveniente como activo que una buena cuenta Dor cobrar. El hecho de que un pagaré representa una promesa incondicional de pagar una tantidad especificada de dinero carece de significado si el deudor es incapaz de liquidar su deuda; un comerciante no está interesado en forma particular en entablar procedimientos judiciales para cobrar un documento o en liquidar una garantía colateral que tena en prenda. Si se recibe un pagaré o aceptación en una transacción comercial común y corriente, como se hace habitualmente en las ventas de equipo grande y maquinaria pesada, y no se extiende para liquidar una cuenta corriente, entonces representa un activo cuando menos tan bueno como una cuenta por cobrar, pues constituye una prueba documental de una deuda. Los pagarés se descuentan con mayor facilidad y más razonablemente que

Ved do 39

—CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

ueban con regularidad individualmente los documentos por
el saldo de la cuenta de control? Sí
un registro detallado de los documentos por cobrar? Sí
una persona debidamente nombrada los documentos ori is documentos renovados antes de su aceptación? Sí
in los pagos parciales (juntamente con sus importes) en
le los documentos? Sí
descuentan los documentos a cobrar, ¿se lleva un registro
[mentos a cobrar descontados a fin de mostrar este pasivo
? Sí
eriódicamente ratificaciones la compañía de los saldos pen los documentos? Sí
debidamente los saldos pendientes de los documentos por
determinar cuáles son las cuentas morosas? Sí
los documentos protestados y vencidos nuevamente a las
los clientes o a una cuenta de Documentos no Pagados? Sí
contrario, descríbase el procedimiento seguido.
ala persona responsable la baja en libros de los saldos
de los documentos? Sí
control apropiado sobre los documentos dados de baja
las recuperaciones futuras? Sí
encargado de los documentos por cobrar ¿tiene acceso a
le los lugares siguientes?
e ingresos No
e cuentas generales No
de documentos por cobrar No
so el empleado encargado de la garantía colateral nego documentos por cobrar a cualquiera de los lugares que
:ontinuación?
ingresos y egresos No
cuentas generales No
de documentos por cobrar No

in al cuidado de un banco independiente o compañía de
Los documentos por cobrar y todas las garantías colate
ondientes? S
DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

371

14. En caso de •ue la res tiesta a la Pregunta 13 sea tiva:
a) ¿Se conservan bajo el cuidado de un empleado responsable del la. compañía los documentos por cobrar y las garantías colaterales correspondientes? Sí
b) ¿Se precisa la presencia de más de una persona para tener acceso a los documentos por cobrar o a las garantías colaterales corres pondientes? Sí
c) ¿No tienen relación alguna las personas mencionadas arriba en el inciso b) con la contabilización de los documentos por cobrar? Sí
15. ¿Se revisan regularmente las garantías colaterales de los documentos por cobrar? Sí
16. ¿Son suficientes las garantías colaterales de los documentos por cobrar? Sí
17. ¿Se lleva un control interno apropiado sobre los ingresos procedentes de los documentos? Sí

las cuentas por cobrar en caso de que sea necesario solicitar un préstamo. Hay diferencias entre las industrias en la medida en que emplean pagarés y aceptaciones en vez de cuentas corrientes.

Una aceptación comercial es una letra de cambio librada por el vendedor a cargo del comprador de las mercancías vendidas y aceptada por este último. Con objeto de que puedan ser negociables, las aceptaciones comerciales deben ser pagaderas a la orden de una persona o compañía definida. De esta manera, una aceptación comercial ofrece al vendedor la oportunidad de financiamiento con el fácil descuento del documento. Las aceptaciones comerciales (y los pagarés recibidos en la venta de mercancía) son aceptables para redescuento en cualquiera de los bancos de la Reserva Federal.

Una aceptación bancaria es una letra de cambio en que el aceptante es un banco o una compañía de fideicomiso. De esta forma el banco concede crédito a los compradores, usualmente cuando presentan garantía satisfactoria. Las aceptaciones bancarias no se usan con tanta frecuencia como los pagarés o las aceptaciones comerciales. Se emplean principalmente para financiar transacciones de importancia extraordinaria; en comercio exterior, y en las compras y ventas de artículos como algodón, grano y cobre.

Control interno. Las observaciones que aparecieron en la página 329, Capítulo XI, acerca del control interno sobre valores a cobrar, son aplicables a los pagarés y aceptaciones por cobrar.

El cuestionario de control interno para pagarés y aceptaciones por cobrar aparece en el Modelo 39. En las contestaciones del cuestionario se indican normas satisfactorias de control interno para los pagarés y aceptaciones por cobrar.

Y PROCEDIMIENTO

I: PROGRAMA DE AUDITORIATen DE LOS PAGARES

Y ACEPTACIONra run

¡mente, los ingresos por concepto de intereses se verifican cuan-

_

la auditoría de los valores a talla& a continuación para los pagarés y

ce —

correspondientes podrá ampliarsere

—

o por cobrar e ingresos correuerdo con las exigencias de cada auditoria:

árese u obténgase una lista de todas las partidas. árese

-

’concíliense los saldos de las cuentas ue 7 rmrtidas en cartera.

fíquense los pagarés y aceptaciones por cobrar. ’téngase correspondencia con los tenedores de pagarés que no estén en

Ificina.

rmínese la disposición de los documentos vencidos. fíquese la garantía colateral correspondiente a los pagarés. fluyese la autenticidad de los pagarés.

istíguense los pagarés renovados.

rrninese la cobrabilidad de los pagares. stíguense los ingresos por pagarés descontados. Ingase la aprobación de un funcionario ejecutivo de los pagarés dados

aia en libros como incobrables.

- —

la reserva estameuma para pagares.

íquense los ingresos por concepto de intereses, intereses acumulados

c por

rense los pagarés que no sean de clientes.

ubsecciones siguientes se tratará de los procedimientos que se

los pagarés y aceptaciones por cobrar e ingresos correspon-

373 2. Reconcíliense los saldos de las cuentos de control y auxiliares. La

cobrar aaoconstituyeeede suebpralatIcaeeiodne do los

olisetabeadevelosrificpaargsearélass pormoasdel b

por cobrar, con objeto de comprobar que concuerdan la cuenta de control y el total de los saldos de las cuentas auxiliares. Si no concuerdan los totales de los saldos de las cuentas auxiliares y el saldo de la cuenta de control, debe localizarse la discrepancia. Los asientos en la cuenta de control de Pagarés por Cobrar tienen habitualmente su origen en la caja registradora, los libros de ingresos y el diario general.

El pase de los asientos a los mayores auxiliares y a las cuentas de control debe comprobarse en cuanto a su exactitud; esta verificación debe ser detallada, en caso necesario, o empleando pruebas adecuadas que muestren su veracidad (véanse los Capítulos VII y VIII).

beben someterse a una

prueba de comprobación los saldos de las cuen-

tas auxiliares de pagarés por cobrar, debiendo concordar el contenido de cada cuenta individual con las partidas en la lista o balance de comprobación. Debe verificarse el saldo de la cuenta de control después de haber probado la exactitud del pase de los asientos.

EJEMPLO. La necesidad de reconciliar los saldos en total de las cuentas auxiliares con el saldo comprobado de la cuenta de control podrá ilustrarse de la manera siguiente: El auditor obtuvo el saldo de cada una de las cuentas auxiliares, los totalizó y cotejó esta suma con el saldo de la cuenta de control de su cliente, según aparece en el balance de comprobación; los dos totales concordaron. Sin embargo, no se había pasado a la cuenta de control un pagaré importando $1,500 que aparecía en el mayor auxiliar, pues el asiento cargando la cuenta de Pagarés por Cobrar y acreditando la cuenta de Ventas con la suma de $1,500 no se había hecho cuando se recibió el pagaré. El tenedor de libros no tenía control sobre los pagarés, pero sí acceso a los cobros en efectivo. El tenedor de libros había sumado

en exceso las cuentas en el mayor de Pagarés por Cobrar y Ventas en $1,500. Su intención era retener la suma de $1,500 al recibir el. importe del pagaré y suprimir luego la cuenta en el mayor auxiliar.

3. Inspecciónense las partidas en cartera. Los pagarés por cobrar estarán: a) en cartera; b) al cobro, en manos de un abogado, de un banco o de una agencia de cobranzas; c) descontados; d) pignorados como garantía colateral, o e) devueltos al librador si han sido pagados después de la fecha del balance general y antes de la auditoría.

Si hay únicamente un número reducido de pagarés en cartera, debe inspeccionarlos el auditor para tener la seguridad de que han sido extendidos debidamente, que sus importes son justos, que han sido atestiguados cuando es necesario, autorizados por un notario público, y de que las firmas son legítimas, con objeto de poder determinar su autenticidad aparente. Si el volumen de pagarés es considerable, debe sacarse una muestra al azar; y el auditor debe quedar satisfecho de los resultados de la muestra,

o ésta deberá ampliarse. Si aparecen irregularidades en las firmas o en las garantías colaterales correspondientes, debe ponerse en conocimiento del cliente v enrreair la situación. Deben cotejarse los pagarés con las

’o

)

o a

o

0

In

N

r

Ñ

zz

oi.s-, an n

64

O ��

o

_��� ◆b

r

◆ Ü’

tf ’o’.o’o

n

»

000

o

o o o

>

o

00 00

o

o o

o, o,ir,

0000

a

Ú

v

E o

W

tUCQ1

Ú

U 4

9

v

a V

u

o o

z

q 1

m

_1

19E

t;,

4

a

gaºir

-

0 .. O o ’0ámgv o

9 a

>< w

o

listas preparadas, suponiendo que las listas han sido ya cotejadas con las cuentas auxiliares y con los registros de pagarés por cobrar, en caso de que usen estos últimos. El objetivo del auditor al examinar los pagarés en cartera es obtener pruebas originales, datos para hacer los asientos e informes para las cobranzas futuras.

Al examinar los pagarés, el auditor debe revisar los endosos y podrá desear obtener informes sobre el crédito del librador y de los endosantes. El auditor no es responsable de la legitimidad de las firmas y endosos; pero el cliente debe ser informado si el auditor sospecha alguna irregularidad. El auditor debe investigar todos los antecedentes sobre el crédito y la forma de pago en ocasiones anteriores del librador del pagaré para poder juzgar si el pagaré en cartera es dudoso o incobrable. Si los pagarés son a la vista, el auditor deberá investigar e indicar en sus papeles de trabajo los convenios hechos para pagarlos. El beneficiario de un pagaré es el cliente del auditor y el pagaré debe ser pagadero a su orden o estar endosado a él.

4. Ratifíquense los pagarés y aceptaciones por cobrar. La prueba más valiosa de posesión y existencia de un pagaré se obtiene con la ratificación del librador y del tenedor cuando los pagarés no están en poder del cliente del auditor. La práctica seguida en las auditorías aprobada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados exige que los pagarés sean ratificados, si es posible hacerlo con una facilidad razonable. Si el sistema de control interno de la contabilidad es aceptable, el auditor podrá limitar sus solicitudes de ratificación a un 25 por ciento de los pagarés. En muchas empresas industriales, los pagarés no constituyen una parte importante del activo circulante; en las compañías de préstamos constituyen el activo principal.

Deben verificarse los asientos en la contabilidad relacionados con los pagarés cuya ratificación se solicitó pero no se recibió, hasta llegar a las operaciones que originaron los pagarés, como órdenes de venta, créditos al inventario, libro de embarques y facturas.

EJEMPLO. Los resultados de la falta de ratificación de los pagarés pueden ilustrarse como sigue: Puede haberse hecho un pago parcial a cuenta de un pagaré, haber robado su importe, omitiendo anotar el pago parcial en el reverso del pagaré y en el libro de ingresos. La ratificación revelará la discrepancia.

Debe obtenerse siempre la ratificación de los libradores de los pagarés pignorados como garantía colateral, de los pagarés descontados y de los pagarés enviados al cobro, pues de otra forma no tendrá conocimiento el auditor de la existencia de estos pagarés. Se obtendrán informes relacionados con los pagarés por cobrar descontados en los bancos Y los pagarés pignorados como garantía colateral de un préstamo en bancos, cuando aparezcan en el certificado obtenido del banco al verificar las existencias en efectivo, en caso de que así se solicite al hacer la petición de ratificación al banco. Cuando se solicita la ratificación de los pagarés,
IPIOS Y PROCEDIMIENTO

,riailancia del auditor y las

se enviar). por

deben dirigirse directamente al auditor. Las solicitudes de

los pagarés deben incluir también la verificación del colaorno garantía del pagaré. Las respuestas de ratificación en. parte de los papeles de trabajo (véase Modelo 41 y las ’lustradas en el Capítulo XI). El Modelo 41 presenta un estadísticas de ratificación. orme, el auditor debe indicar si los pagarés por cobrar han o no. En caso de que sea factible y razonable ratificar los uditor no lo hace, debe presentar una explicación de sus separarse de los procedimientos normalmente aceptados; y una declaración afirmando que está convencido de la exacifras relacionadas con los pagarés por cobrar. En caso de ”ta al auditor escribir a las personas que tienen pagarés u cargo, deberá obtener de su cliente una declaración por do esta prohibición y hacer consecuentemente en su dictacorrespondiente. ’ngase correspondencia con los tenedores de pagarés que no

icina. Si los pagarés por cobrar se descuentan, se pignoran colateral de un préstamo o están en manos de cobradores, obteniendo ratificaciones por escrito de los tenedores. Si eron enviados al cobro, deberá obtenerse la opinión de la

Modelo 41 KAMOY COMPANY

ificaciones de Documentos por Cobrar, en diciembre 31, 1959

donII

Saldo

1Sin ratificación

Salvedades ratifi-

cadas

Ninguna

zadoll

men-I

)rar

A	$ 8,000		
B		2,500	
C		4,000,	$4,000
D		1,000	

E I 500
F 5,000
G 7,500
II I 2,500 3,000
J 10,000
$ 44,000 $4,000
100% 9%
$ 8,000 2,500

1,000 500 5,000 7,500 2,500 3,000

Alguna

Observaciones

1330,000

$110,000

$110,000 40%

68%

$10,000 Pagado 12-31-59

$10,000

23%

en 1-3.60.

377

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

JI,

agencia de cobranzas acerca de las posibilidades de liquidación para orientar el establecimiento de provisiones Dan pi

cobrar. tic que no se puedan

6. Determínese la disposición de los documentos vencidos. Deben observarse las fechas en los documentos con objeto de segregar los vencidos. Cuando los pagarés, letras de cambio y aceptaciones no son pagados a su vencimiento, las costumbres contables aceptadas exigen que el documento no pagado se cargue a Cuentas por Cobrar, Documentos por Cobrar Vencidos o a Documentos por Cobrar no Pagados, juntamente con intereses

acumulados, honorarios de protesto en su caso y gastos de cobranza. El asiento completo pana contabilizar inmediatamente la falta de pago, será como sigue:

Documentos por Cobrar no Pagados (o

Documentos por Cobrar Vencidos,

o Cuentas por Cobrar) 10,050

•:aja (gastos protesto, etc.) Documentos por Cobrar

50 10,000

Con objeto de completar su archivo de crédito, muchas compaigps cargan primeramente los documentos vencidos no pagados a Cuentas por Cobrar y hacen una transferencia inmediata de la partida a la cuenta de Documentos por Cobrar Vencidos o a la de Documentos por Cobrar no Pagados.

Los documentos por cobrar vencidos no son negociables; son similares a las cuentas por cobrar vencidas, excepto que los documentos constituyen una prueba evidente de adeudo. Tan pronto como se conoce su incobrabilidad, debe cargarse el documento vencido a gastos o a una reserva establecida para este fin. Sucede a veces que no se ha cobrado un documento en la fecha del balance general, pero se cobra antes de terminar la auditoría. El cobro del documento constituye prueba de su cobrabilidad; sin embargo, debe mostrarse en el balance general un documento vencido en la fecha en que se formuló este balance, mencionando su cobro en una nota al pie. Todos los documentos vencidos en la fecha del balance general pero cobrados después y antes de cerrar la auditoría deben cotejarse con los libros de ingresos y con los depósitos bancarios.

7. Verifíquese la garantía colateral correspondiente a los pagarés. Si el cliente del auditor ha aceptado colateral como garantía de los pagarés, debe examinarla el auditor y hacer una lista de acuerdo con los pagarés en cartera. El auditor deberá verificar el valor de la garantía colateral y asentar comentarios pertinentes en sus papeles de trabajo. Es preferible que la verificación de las garantías colaterales se lleve a cabo en fecha del balance general, con objeto de tener la seguridad de que no han ocurrido cambios en el contenido de estas garantías colaterales después de la fecha del balance general.

Es aconsejable obtener la ratificación de las garantías colaterales de los propietarios que las p;gnoraron, para tener la seguridad de que no falta n:

Cale la ratificación de las garantías

PRINCIPIOS

Y PROCEDIMIENTO

in vicilancia del auditor y

se envían por correo mar.

E deben dirigirse directamente al auditor. Las solicitudes de

e los pagarés deben incluir también la verificación del cola-

r regí)

t'estas de ratificación en-

como garanna net pasan, u x parte de los papeles de trabajo (véase Modelo 41 y las ilustradas en el Capítulo XI). El Modelo 41 presenta un as estadísticas de ratificación. [forme, el auditor debe indicar si los pagarés por cobrar han os o no. En caso de que sea factible y razonable ratificar los auditor no lo hace, debe presentar una explicación de sus separarse de los procedimientos normalmente aceptados; y Ir una declaración afirmando que está convencido de la exaccifras relacionadas con los pagarés por cobrar. En caso de ermita al auditor escribir a las personas que tienen pagarés su cargo, deberá obtener de su cliente una declaración por sando esta prohibición y hacer consecuentemente en su dictadad correspondiente. téngase correspondencia con los tenedores de pagarés que no

rficina. Si los pagarés por cobrar se descuentan, se pignoran la colateral de un préstamo o están en manos de cobradores, arce obteniendo ratificaciones por escrito de los tenedores. Si Fueron enviados al cobro, deberá obtenerse la opinión de la

Modelo 41

KAMOY COMPANY atificaciones de los Documentos por Cobrar, en diciembre 31, 1959

Sn

dor

Saldo

A B D E F G H I J

Sin ratifiJ

cación

8,000 2,500

4,000' 1,000 500

5,000 7,500

2,500 3,000

10,000

Salvedades ratifi-

cadas

Ningu-

$4,000

8,000 2,500

1,000 500 5,000 7,500 2,500 3,000

$ 94,000

$4,000

$30,000

1 ni

$110,000

umen-II

Alguna

$10,000

$10,000

23%

Observaciones

Pagado 12-31-59

agencia de cobranzas acerca de las posibilidades de liquidación para orien-

tar el establecimiento de provisiones para el caso de que no se puedan cobrar.

6. Determínese la disposición de los documentos vencidos. Deben observarse las fechas en los documentos con objeto de scgiegar los vencidos. Cuando los pagarés, letras de cambio y aceptaciones no son pagados a su vencimiento, las costumbres contables aceptadas exigen que el documento no pagado se cargue a Cuentas por Cobrar, Documentos por Cobrar Vencidos o a Documentos por Cobrar no Pagados, juntamente con intereses acumulados, honorarios de protesto en su caso y gastos de cobranza. El asiento completo para contabilizar inmediatamente la falta de pago, será como sigue:

Documentos por Cobrar no Pagados (o

Documentos por Cobrar Vencidos, o Cuentas por Cobrar) 10,050

gastos de protesto, etc.) . . .

Documentos por Cobrar

50 10,000

Con objeto de completar su archivo de crédito, muchas compilas cargan primeramente los documentos vencidos no pagados a Cuentas por Cobrar y hacen una transferencia inmediata de la partida a la cuenta de Documentos por Cobrar Vencidos o a la de Documentos por Cobrar no Pagados.

Los documentos por cobrar vencidos no son negociables; son similares a las cuentas por cobrar vencidas, excepto que los documentos constituyen una prueba evidente de adeudo. Tan pronto como se conoce su incobrabilidad, debe cargarse el documento vencido a gastos o a una reserva establecida para este fin. Sucede a veces que no se ha cobrado un documento en la fecha del balance general, pero se cobra antes de terminar la auditoría. El cobro del documento constituye prueba de su cobrabilidad; sin embargo, debe mostrarse en el balance general un documento vencido en la fecha en que se formuló este balance, mencionando su cobro en una nota al pie. Todos los documentos vencidos en la fecha del balance general pero cobrados después y antes de cerrar la auditoría deben cotejarse con los libros de ingresos y con los depósitos bancarios.

7. Verifíquese la garantía colateral correspondiente a los pagarés. Si el clIente del auditor ha aceptado colateral como garantía de los pagarés, debe examinarla el auditor y hacer una lista de acuerdo con los pagarés en cartera. El auditor deberá verificar el valor de la garantía colateral y asentar comentarios pertinentes en sus papeles de trabajo. Es preferible que la verificación de las garantías colaterales se lleve a cabo en fecha del

balance general, con objeto de tener la seguridad de que no han ocurrido cambios en el contenido de estas garantías colaterales después de la fecha del balance general.

Es aconsejable obtener la ratificación de las garantías colaterales de los propietarios que las pignoraron, para tener la seguridad de que no falta ninguna- De ¡vital irnrortancia que la ratificación de las garantías
í

APIOS Y PROCEDIMIENTO

nrictilancia del auditor v

envían por correo

qliditor. Las solicitudes

deben dirigirse directamente as

:_-1..in tnnihién la verificación del cola_

de los pagares nepe', p como garantía del

pagaré. Las respuestas de ratificación en_ lar parte de los papeles de trabajo (véase Modelo 41 y las s ilustradas en el Capítulo XI). El Modelo 41 presenta un las estadísticas de ratificación. hforme, el auditor debe indicar si los pagarés por cobrar han dos o no. En caso de que sea factible y razonable ratificar los auditor no lo hace, debe presentar una explicación sus a separarse de los procedimientos normalmente aceptados; y taz una declaración afirmando que está convencido de la exaci cifras relacionadas con los pagarés por cobrar. En caso de permita al auditor escribir a las personas que tienen pagarés a su cargo, deberá obtener de su cliente una declaración por esando esta prohibición y hacer consecuentemente en su dictaedad correspondiente. aténgase correspondencia con los tenedores de pagarés que no oficina. Si los pagarés por cobrar se descuentan, se pignoran tía colateral de un préstamo o están en manos de cobradores, icarse obteniendo ratificaciones por escrito de los tenedores. Si fueron enviados al cobro, deberá obtenerse la opinión de la

Modelo 41

1CAMOY COMPANY ratificaciones de los Documentos por Cobrar, en diciembre 31, 1959

Libra-

comen

obrar

±aila

Saldo

¡Sin ratifii

cación

8,000

2,500

4,0001 1,000 500 5,000

7,500 2,500

3,0001 10,000

Salvedades ratifi-

cadas

Ninguna

$4,000

44,000

100%

$ 8,000 2,500

1,000 500 5,000 7,500 2,500 3,000

Alguna

Observaciones

$4,000 11$30,000

40%

9%

68%

ido 1-140

$10,000

$10,000

23%

Pagado 12-31-0

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

377 agencia de cobranzas acerca de las posibilidades de liquidación para orien_

cobrar

tar el establecimiento de provisiones para el caso de que no se puedan

6

Determínese la disposición de los documentos vencidos. Deben ob-

servarselas fechas en los documentos con objeto de

segregar los vencidos.

..

Cuando los pagarés, letras de cambio y aceptaciones no son pagados ato vencimiento, las costumbres contables aceptadas exigen que el documento no pagado se cargue a Cuentas por Cobrar, Documentos por Cobrar Vencidos o a Documentos por Cobrar no Pagados, juntamente con intereses acumulados, honorarios de protesto en su caso y gastos de cobranza. El asiento completo para contabilizar inmediatamente la falta de pago, será como sigue:

Documentos por Cobrar no Pagados (o

Documentos por Cobrar Vencidos, o Cuentas por Cobrar) 10,050 Caja

(gastos de protesto, etc.) 50 Documentos por Cobrar
10,000

Con objeto de completar su archivo de crédito, h

muc as compañías

cargan primeramente los documentos vencidos no pagados a Cuentas por Cobrar y hacen una transferencia inmediata de la partida a la cuenta de Documentos por Cobrar Vencidos o a la de Documentos por Cobrar no Pagados.

Los documentos por cobrar vencidos no son negociables; son similares a las cuentas por cobrar vencidas, excepto que los documentos constituyen una prueba evidente de adeudo. Tan pronto como se conoce su incobrabilidad, debe cargarse el documento vencido a gastos o a una reserva establecida para este fin. Sucede a veces que no se ha cobrado un documento en la fecha del balance general, pero se cobra antes de terriaar la auditoría. El cobro del documento constituye prueba de su cobrabilidad; sin embargo, debe mostrarse en el balance general un documento vencido en la fecha en que se formuló este balance, mencionando su cobro en una nota al pie. Todos los documentos vencidos en la fecha del balance general pero cobrados después y antes de cerrar la auditoria deben cotejarse con los libros de ingresos y con los depósitos bancarios.

7. Verifíquese la garantía colateral correspondiente a los pagarés. Si el eFente del auditor ha aceptado colateral como garantía de los pagarés, debe examinarla el auditor y hacer una lista de acuerdo con los pagarés en cartera. El auditor deberá verificar el valor de la garantía colateral y asentar comentarios pertinentes en sus papeles de trabajo. Es preferible que la verificación de las garantías colaterales se lleve a cabo en fecha del balance general, con objeto de tener la seguridad de que no han ocurrido cambios en el contenido de estas garantías colaterales después de la fecha del balance general.

Es aconsejable obtener la ratificación de las garantías colaterales de los propietarios que las pignoraron, para tener la seguridad de que no falta ninmma De io-ual importancia que la ratificación de las garantías

es se envían por correo bajo la vigilancia del auditor y es deben dirigirse directamente al auditor. Las solicitudes de de los pagarés deben incluir también la verificación del cola_ o como garantía del pagaré. Las respuestas de ratificación en. lar parte de los papeles de trabajo (véase Modelo 41 las ilustradas en el Capítulo XI). El Modelo 41 presenta un

las estadísticas de ratificación.

r si los pagarés por cobrar han

informe, el auditor debe indica ufos o no. En caso de que sea factible y razonable

ratificar los

el auditor no lo hace, debe presentar una explicación de

sus

ra separarse de los procedimientos normalmente aceptados; y star una declaración afirmando que está convencido de la exacLs cifras relacionadas con los pagarés por cobrar. En caso de permita al auditor escribir a las personas que tienen pagarés a su cargo, deberá obtener de su cliente una declaración por cesando esta prohibición y hacer consecuentemente en su dicta_

vedad correspondiente. anténgase correspondencia con los tenedores de pagarés que no

oficina. Si los pagarés por cobrar se descuentan, se pignoran ntía colateral de un préstamo o están en manos de cobradores, Sicarse obteniendo ratificaciones por escrito de los tenedores. Si s fueron enviados al cobro, deberá obtenerse la opinión de la

Modelo 41

KAMOY COMPANY ’e ratificaciones de los Documentos por Cobrar, en diciembre 31, 1959

ación Libra.1

dor

A B D E F G H I

J

cularizadá,l

Documen-

r Cobrar

je circula-

Saldo

Sin ratifi-1

canon

I5 8

Salvedades ratifi-

cadas

Ninguna

,000

2,500

4,000’

1,000’ 500

5,000

7,500

2,5001 3,000 10,000

$4,000

$ 8,000

2,500

1,900 500 5,000 7,500 2,500 3,000

Alguna

Observaciones

44,000

$30,000

$110,000

$10,000

$10,000

23%

Pagado 12

-31-599

50 10,000

agencia de cobranzas acerca de las posibilidades de liquidación para orientar el establecimiento de provisiones para el caso de que no se puedan cobrar.

6. Determínese la disposición de los documentos vencidos. Deben observarse las fechas en los documentos con objeto de segregar los vencidos. Cuando los pagarés, letras de cambio y aceptaciones no son pagados a su vencimiento, las costumbres contables aceptadas exigen que el documento no pagado se cargue a Cuentas por Cobrar, Documentos por Cobrar Vencidos o a Documentos por Cobrar no Pagados, juntamente con intereses acumulados, honorarios de protesto en su caso y gastos de cobranza. El asiento completo pana contabilizar inmediatamente la falta de pago, será como sigue:

Documentos por Cobrar no Pagados (o

Documentos por Cobrar Vencidos,

LA> DIJE 1

Caja (gastos de protesto, etc.) Documentos por Cobrar

Con objeto de completar su archivo de crédito, muchas compañías cargan primeramente los documentos vencidos no pagados a Cuentas por Cobrar y hacen una transferencia inmediata de la partida a la cuenta de Documentos por Cobrar Vencidos o a la de Documentos por Cobrar no Pagados.

Los documentos por cobrar vencidos no son negociables; son similares a las cuentas por cobrar vencidas, excepto que los documentos constituyen una prueba evidente de adeudo. Tan pronto como se conoce su incobrabilidad, debe cargarse el documento vencido a gastos o a una reserva establecida para este fin. Sucede a veces que no se ha cobrado un documento en la fecha del balance general, pero se cobra antes de terminar la auditoría. El cobro del documento constituye prueba de su cobrabilidad; sin embargo, debe mostrarse en el balance general un documento vencido en la fecha en que se formuló este balance, mencionando su cobro en una nota al pie. Todos los documentos vencidos en la fecha del balance general pero cobrados después y antes de cerrar la auditoría deben cotejarse con los libros de ingresos y con los depósitos bancarios.

7. Verifíquese la garantía colateral correspondiente a los pagarés. Si el cliente del auditor ha aceptado colateral como garantía de los pagarés, debe examinarla el auditor y hacer una lista de acuerdo con los pagarés en cartera. El auditor deberá verificar el valor de la garantía colateral y asentar comentarios pertinentes en sus papeles de trabajo. Es preferible que la verificación de las garantías colaterales se lleve a cabo en fecha del balance general, con objeto de tener la seguridad de que no han ocurrido cambios en el contenido de estas garantías colaterales después de la fecha del balance general.

Es aconsejable obtener la ratificación de las garantías colaterales de

los propietarios que las pignoraron, para tener la seguridad de que no falta Trino-tina ne
Usual importancia que la ratificación de las garantías
AUDITORIA: PRINCIPIOS

Pt aue

pender del valor de la garantía colateral. Esta debe valuarse ,mercado en la fecha del balance general, pudiendo hacer figuj

b entre paréntesis en el balance general. El precio corriente en

e la garantía colateral es particularmente importante cuando ga_ arés que parecen dudosos. La garantía colateral podrá ser recibos fiduciarios, certificados de dep~ acciones, bonos, do. pólizas de seguros y gravámenes sobre activo tangible. El auditor oninar que el colateral esté debidamente endosado o acompañado der notarial. Cuando la ley esral exija el zistro de las hipo. Irá la legitimidad de ~daña_

í es suficiente, en caro

son freruentef en

se hallan en las auditorías

e industriales.

carmenado de cine 1. Por tanto, debe investigar los asientos de contrapartida de

lo relacionados con los pagarés por cobrar.

tem de pagarés es pequeño y el número de operaciones con ’tos es también reducido, las operaciones que se traduzcan

de pagarés por cobrar con asientos de cargo y abono

con las órdenes de venta, facturas, libro de embargues.

préstamo y asientos en la contabilidad de las cuentas. de’

Ldeque el número de pagarés sea grande, como cuando se

yL ue unamos y bancos, deben invesdones donde tuvieron su nriaen 1Mflan-n..410

raen debe basarse en una nniehn

narre al alar; si no son satisfactorios los resultados de una

podrá sacarse otra. En !Mar, r.; a_

ue

comprar pagarés en gran volumen a los corredores que los

a Int I

ougmaies. ror tanto, el banco tenedor de

X114 nn

ae los libradores; en estos casos,

almente la costumbre de

Gel cliente del audtke último nue atente

-’r— Fas Latas, en cuyo caso el auditor

edad en este sentido en su informe.

&orla de los libros de las compañías de préstamos y de los os hechos flor :_j, .

munnauales —durante el curso de deben estar atestirm.,t,—_

..vino venncación adicional de la os saldos y su contabilización apropiada. Este tipo de verifi-

recuentemente las -

de los documentos ligados total

,—saimente aurante el curso de la auditoría.

uenza la auditoría

cierre del ejercicio social, las documentos en

unen/

LENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR 379

rimera entrada cotejando éstos con las cuentas en el mavnr

ines se referirán al pago total, parcial, descuento o renovad/Su

Si se ha recibido el pago total, o si se han descontado los documentos, no

•

seeT'iacu'slruleiexamuarselosasientos en los de ingresos Piodointeroene la fecha del balance general y

lafecha de la auditoría. La razón para verificar las transacciones ocurridas en el período interino es para evitar el uso desautorizado de estos documentos para reemplazar efectivo o valores robados. Deben obtenerse en la fecha del balance general. Al verificar hada% las tnnsandones con documentos en el período interino mencionado, se verifica también el saldo en fecha del general.

9. Investíguense los pagarés renovados. Deben investigarse cuidadosamente los pagarés renovados, discutiendo el auditor con su cliente las posibilidades de cobranza. La renovación de un pagaré podrá indicar su incobrabilidad definitiva y el auditor debe asegurarse que las reservas para partidas dudosas son suficientemente grandes para absorber los efectos incobrables. Debe el auditor discutir también con su cliente los pagarés por cobrar descontados, comentando sus posibilidades de cobranza. Las aceptaciones comerciales no son renovables, pero pueden ser descontadas.

Los métodos de contabilizar los pagarés podrán tomar en cuenta o no el hecho de su renovación. Consecuentemente, un auditor debe estar pendiente para descubrir las renovaciones. Cuando el método de contabilizar los pagarés por cobrar no toma en cuenta en forma satisfactoria las renovaciones, una indicación del auditor habitualmente será atendida. Al renovar un pagaré, debe ponerse una explicación detallada en la cuenta de Pagarés de deudores, o hacerse un asiento de débito y uno de crédito en la cuenta de Pagarés por Cobrar, con una explicación completa.

10. Determínese la cobrabilidad de los pagarés. Esto se logra investigando el índice de crédito de los libradores de los pagarés. Las ratificaciones y otros procedimientos no constituyen indicaciones de la cobrabilidad de los pagarés, letras de cambio o aceptaciones comerciales. Naturalmente, la mayoría de estos instrumentos de crédito se cobran en el curso normal de los negocios; pero este hecho no impide que el auditor investigue el índice de crédito de los deudores de pagarés y otros documentos, de manera que los valores del activo no estén subestimados ni sobrestimados en los estados financieros sobre los que ha de presentar un dictamen.

El índice de crédito de deudores de pagarés de cantidades importantes y de poca consideración debe investigarse sobre una base de prueba de aproximadamente 5 por ciento del número de deudores. La prueba podrá comprender los documentos ratificados o los no ratificados, o podrá abarcar ambos, de acuerdo con la selección de la muestra. Muy probablemente, la prueba se reducirá a los documentos sin garantía.

Al investigar los índices de crédito, se dedicará atención particular a:

a) Documentos que no scan de deudores comerciales.

. __ al cobro y no han sido

b) Pagarés a la vista, si Se ¡tal' -
.: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

el tenedor en el reverso de los pagarés, indicando si se trató arios y no los aceptó el banco, mencionando especialmente cada en particular. de la existencia en cartera de documentos vencidos. cliente del auditor no es el beneficiario, debe investigarse el :rédito del beneficiario y del endosante. ¿Por qué razón adquirió lento el cliente del auditor? ¿Constituye una obligación priana compañia filial?

'ad de los documentos —los que se tienen en cartera, se están al cobro— debe discutirse con la gerencia, con r una opinión completa acerca de su cobrabilidad. tense los ingresos por pagarés descontados. Los pagarés Liados constituyen transacciones que debe revisar el audiasegurarse que se han seguido procedimientos aceptados os ingresos correspondientes a los pagarés por cobrar destejarse con el libro de ingresos de la misma manera que ectivo procedentes de préstamos directos. eneficiario de un pagaré, letra de cambio o aceptación a uno de estos instrumentos de crédito, adquiere una resadaria; esto es, si el otorgante original no liquida el ins= ncimiento, el beneficiario que lo descontó debe pagarlo ibilidad de que el otorgante pueda no pagar constituye para el beneficiario que ha descontado el instrumento. ›agarés, letras de cambio o aceptaciones se descuentan, contingencia como tal en los libros de contabilidad y debe indicada en los estados financieros. Cuando se descuenta r cobrar, se carga a Caja y Gastos de Descuentos (Inteta a la cuenta de Documentos por Cobrar Descontados. ta última cuenta muestra por tanto la contingencia. que, después de la fecha del balance general pero antes torta, un documento por cobrar descontado sea devuelto , el procedimiento contable reconocido para tratar el caso iderarse como pasivo circulante directo. de de un pagaré remite directamente fondos al banco al ompañía que lo descontó carga la cuenta de Pagarés por íos y acredita la de Pagarés por Cobrar en la fecha del 1 otorgante remite al beneficiario el importe, cosa improIneficiario no podrá entregar el documento pagado, este a cuenta de Caja y abonará la de Pagarés por Cobrar; rgar Pagarés por Cobrar Descontados y acreditar Caja la merma en su saldo bancario hecha por el banco. Cuando pagaré, se hace una nota que indique este hecho en el és, cambiándose esta nota con la palabra "Pagado" cuando e que el documento ha sido pagado. [e que un pagaré, letra de cambio o aceptación por cobrar acreedor en vez de descontarlo. el tratamiento contable

único caso en que la cuenta de Pagarés por Cobrar debe acreditarse directamente al descontar un pagaré es cuando éste se endosa "sin recurso, sin responsabilidad".

Cuando los valores a cobrar no pueden cobrarse a su vencimiento, el asiento completo en libros para contabilizar la falta de pago deberá ser como sigue:

Documentos por Cobrar no Pagados (o Cuentas por			
Cobrar)	10,140	Documentos por Cobrar Descontados	
	10,000	Caja (por gastos de protesto, intereses y valor nominal del documento)	
	10,140	Documentos por Cobrar	10,000

12. Obténgase la aprobación de un funcionario ejecutivo de los pagarés dados de baja en libros como incobrables. Los documentos dados de baja en libros como incobrables durante el año deben llevar una aprobación por escrito autorizando la baja, firmada por un funcionario ejecutivo. El auditor debe inspeccionar los documentos, así como también toda la correspondencia y acuerdos, obteniendo una ratificación.

La necesidad de examinar las bajas en libros podrá ejemplificarse como sigue: El tesorero de la compañía aprobó la baja en libros con cargo a Cargos por Deudas Malas de un pagaré de $1,000 y explicó al auditor que se había perdido el pagaré. El auditor examinó toda la correspondencia, en la cual se hacía referencia al hecho de que el otorgante no podría pagar el pagaré; además, el auditor pudo convencerse de que el índice crediticio del otorgante era malo. Sin embargo, el auditor decidió proceder con sus investigaciones y escribió al otorgante, descubriendo que el tesorero había transado la liquidación del pagaré en $600 —que había conservado— y había devuelto el pagaré al otorgante.

13. Revisase la reserva establecida para pagarés. Las compañías que tienen gran volumen de operaciones con pagarés normalmente establecen una reserva por separado para éstos, para las letras de cambio y aceptaciones dudosos. Las compañías que aceptan únicamente un número reducido de pagarés establecen normalmente una reserva suficiente para las cuentas por cobrar dudosas para cubrir al mismo tiempo las pérdidas posibles en los pagarés.

Cuando se examinan los pagarés, letras de cambio y aceptaciones, las partidas posiblemente incobrables que deben estar comprendidas en forma adecuada en la reserva incluirán pagarés vencidos, pagarés frecuentemente renovados, pagarés en serie aceptados para pagos parciales en vez de un antiguo pagaré de dudosa cobrabilidad, pagarés de deudores insolventes y pagarés que han sido liquidados en forma irregular.

14. Verifíquense los ingresas por concepto de intereses, intereses acumulados por cobrar e intereses pagados por anticipado. El auditor debe computar o verificar los intereses acumulados y pagados por anticipado, los intereses devengados, y —en el caso de los pagarés por cobrar descontados— los intereses pagados. La mayoría de los pagarés

comerciales de-

JDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

muchos pagarés no comerciales no lo devengan; las acepcales son sin interés. Debe verificarse la acumulación de los pagarés a la vista. Cuando los pagarés a la vista se liquileo, éste presentará notas periódicas cargando los intereses. acumulan diariamente sobre todos los pagarés que los deauditorías bancarias, un análisis de las cuentas de intereses importancia. créditos por intereses devengados, débitos por intereses pagacréditos por intereses pagados por anticipado, y débitos y tereses acumulados por cobrar deben correlacionarse en for:on los instrumentos de crédito que devengan interés. ense los pagarés que no sean de clientes. Bajo este epígrafe lidos los pagarés a cargo de empleados y funcionarios, pala, etc., y deben examinarse y cotejarse con los libros no comprobar la exactitud de los asientos sino también para litimidad de su emisión. Estos pagarés deben segregarse en trabajo y en el balance general, en razón de que podrán partidas en circulación. ❑ente, en las compañías más pequeñas que tienen poco mo- cumentos, podrán hallarse en los archivos cheques postfemte con —o haciendo las veces de— pagarés de este tipo.)ostfechados deben figurar en una relación separada en los ajo, anotándose la fecha en que sean cobrados. Muy prose hará un asiento en la contabilidad cuando se recibe un Lado; éste se guarda simplemente para cobrarlo más adelante

TON III: CONSIDERACIONES CONTABLES

del balance general. Para presentar el balance general el auditor debe seguir las normas aceptadas contables de t presentación de los pagarés, letras de cambio y aceptaciones le los documentos descontados. Si se usa el término ”docubrar” sin ninguna otra aclaración en un balance general, e que en la cuenta hay únicamente documentos comercialutos corrientes. Los documentos y las aceptaciones comerniento corriente podrán mostrarse por separado o juntamencirculante. lentos comerciales por cobrar no vencidos deben considerarse rculante si las condiciones de pago caen dentro del ciclo de 1 negocio. Si un documento comercial está vencido, debe na Cuenta por Cobrar o a una de Documentos por Cobrar testo que ha perdido su negociabilidad. Deben establecerse odas para todas las clases de pagarés y aceptaciones vencidas. lentos no comerciales deben mostrarse por separado de los nerciales en el balance general, bien sea como activo circu-

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

383

lante o no circulante, según sea su naturaleza y las circunstancias privativas de cada caso. La mayoría de las empresas no usan una reserva por separado para amparar la incobrabilidad de pagarés, letras de cambio y aceptaciones, sino que, en su lugar, usan una reserva que comprenda todos los valores por cobrar. Como se explicó, el auditor debe verificar la suficiencia de las reservas, cualquiera que sea el método usado. Si se lleva únicamente una reserva para partidas dudosas, debe deducirse del total de los pagarés,

letras de cambio, aceptaciones y cuentas por cobrar en el balance general.

Si la reserva para cuentas dudosas se ha establecido únicamente para cuentas por cobrar dudosas, las pérdidas en otras partidas deben cargarse directamente a gastos.

Respecto a la presentación en el balance general de los documentos por cobrar descontados, hay dos formas comúnmente aceptadas en que puede expresarse la responsabilidad contingente:

1. Los documentos descontados podrán mostrarse como una deducción de los

pagarés (o letras de cambio o aceptaciones) por cobrar en el lado del activo del balance general. 2. Los documentos por cobrar podrán mostrarse en una cifra neta de, supónga-

se, $150,000, suponiendo que el total ascienda a $200,000, en la sección de activo circulante. Si se sigue este método, debe fijarse una nota de pie de página en el balance general, del tenor siguiente: "La compañía, en diciembre 31, 1959, tenía una obligación contingente que ascendía a $50,000 sobre pagarés comerciales (o letras de cambio o aceptaciones) descontados." Este método es el más usado.

Certificación de pagarés y aceptaciones. Como medida de protección personal, algunos auditores obtienen un certificado de su cliente declarando que: "Los pagarés y aceptaciones por cobrar con un importe de $200,000, en diciembre 31, 1959, representan créditos valederos a cargo de deudores; todos los pagarés a cargo de funcionarios, directores, accionistas y compañías filiales están debidamente segregados en los estados; todas las partidas reconocidas como incobrables han sido dadas de baja en libros; con la garantía de una reserva de $5,000 para documentos dudosos, se consideran cobrables en su totalidad todas las partidas." El cliente firma este certificado, que entra a formar parte de los papeles de trabajo, Este certificado no disminuye la responsabilidad del auditor en la verificación de estas partidas de activo,

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. Descríbase brevemente un sistema efectivo de control interno para los docu-

mentos por cobrar aceptados por un fabricante importante al efectuar la venta. Supóngase que se reciben documentos en aproximadamente el 10 por ciento del número de ventas. 2. Descríbase el procedimiento que ha de seguirse normalmente en la verificación

de los documentos por cobrar. 3. En un informe de auditoría, ¿sería de recomendarse que se comentara sobre

los pagarés por cobrar renovados?

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

muchos pagarés no comerciales no lo devengan; las acep-

iciales son sin interés, Debe verificarse la acumulación de

los pagarés a la vista. Cuando los pagarés a la vista se liqui-

co, éste presentará notas periódicas cargando los intereses. acumulan diariamente sobre todos los pagarés que los de-

auditorías bancarias, un análisis de las cuentas de intereses importancia. créditos por intereses devengados, débitos por intereses pagacréditos por intereses pagados por anticipado, y débitos y

tereses acumulados por cobrar deben correlacionarse en forcon los instrumentos de crédito que devengan interés. -ense los pagarés que no sean de clientes. Bajo este epígrafe didos los pagarés a cargo de empleados y funcionarios, pasía, etc., y deben examinarse y cotejarse con los libros no comprobar la exactitud de los asientos sino también para gitimidad de su emisión. Estos pagarés deben segregarse en trabajo y en el balance general, en razón de que podrán partidas en circulación. /lente, en las compañías más pequeñas que tienen poco moccumentos, podrán hallarse en los archivos cheques postfeente con —o haciendo las veces de— pagarés de este tipo. postfechados deben figurar en una relación separada en los rajo, anotándose la fecha en que sean cobrados. Muy prose hará un asiento en la contabilidad cuando se recibe un lado; éste se guarda simplemente para cobrarlo más adelante

:ION III: CONSIDERACIONES CONTABLES

ón del balance general. Para presentar el balance general el auditor debe seguir las normas aceptadas contables de a presentación de los pagarés, letras de cambio y aceptaciones le los documentos descontados. Si se usa el término ”docubrar” sin ninguna otra aclaración en un balance general, e que en la cuenta hay únicamente documentos comerciaentos corrientes. Los documentos y las aceptaciones comerniento corriente podrán mostrarse por separado o juntarnencirculante. lentos comerciales por cobrar no vencidos deben considerarse rculante si las condiciones de pago caen dentro del ciclo de 1 negocio. Si un documento comercial está vencido, debe ma Cuenta por Cobrar o a una de Documentos por Cobrar cesto que ha perdido su negociabilidad. Deben establecerse idas para todas las clases de pagarés y aceptaciones vencidas. nentos no comerciales deben mostrarse por separado de los merciales en el balance general, bien sea como activo circu-

lante o no circulante, según sea su naturaleza y las circunstancias privativas de cada caso. La mayoría de las empresas no usan una reserva por separado para amparar la incobrabilidad de pagarés, letras de cambio y aceptaciones, sino que, en su lugar, usan una reserva que comprenda todos los valores por cobrar. Como se explicó, el auditor debe verificar la suficiencia de las reservas, cualquiera que sea el método usado. Si se lleva únicamente una reserva para partidas dudosas, debe deducirse del total de los pagarés,

letras de cambio, aceptaciones y cuentas por cobrar en el balance general.

Si la reserva para cuentas dudosas se ha establecido únicamente para cuentas por cobrar dudosas, las pérdidas en otras partidas deben cargarse directamente a gastos.

Respecto a la presentación en el balance general de los documentos por cobrar descontados, hay dos formas comúnmente aceptadas en que puede expresarse la responsabilidad contingente:

1. Los documentos descontados podrán mostrarse como una deducción de los pagarés (o letras de cambio o aceptaciones) por cobrar en el lado del activo del balance general. 2. Los documentos por cobrar podrán mostrarse en una cifra neta de, supónga-

se, $150,000, suponiendo que el total ascienda a $200,000, en la sección de activo circulante. Si se sigue este método, debe fijarse una nota de pie de página en el balance general, del tenor siguiente: "La compañía, en diciembre 31, 1959, tenía una obligación contingente que ascendía a $50,000 sobre pagarés comerciales (o letras de cambio o aceptaciones) descontados." Este método es el más usado.

Certificación de pagarés y aceptaciones. Como medida de protección personal, algunos auditores obtienen un certificado de su cliente declarando que: "Los pagarés y aceptaciones por cobrar con un importe de $200,000, en diciembre 31, 1959, representan créditos valederos a cargo de deudores; todos los pagarés a cargo de funcionarios, directores, accionistas y compañías filiales están debidamente segregados en los estados; todas las partidas reconocidas como incobrables han sido dadas de baja en libros; con la garantía de una reserva de $5,000 para documentos dudosos, se consideran cobrables en su totalidad todas las partidas." El cliente firma este certificado, que entra a formar parte de los papeles de trabajo. Este certificado no disminuye la responsabilidad del auditor en la verificación de estas partidas de activo,

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1.

Descríbase brevemente un sistema efectivo de control interno para los docu-

mentos por cobrar aceptados por un fabricante importante al efectuar la venta. Supóngase que se reciben documentos en aproximadamente el 10 por ciento del número de ventas. 2. Descríbase el procedimiento que ha de seguirse normalmente en la verificación de los documentos por cobrar. 3. En un informe de auditoría, ¿sería de recomendarse que se comentan sobre los pagarés por cobrar renovados?

no comerciales no aevca.15.“., Laa

muchos pagarés

_ _-;i;rnrse la acumulación de

son sin interés.

a l

os pagarq

és a la vista. Cuando los pagara vista se liui-

rt

neriódicas cargando los intereses.

Ico, éste presemaa

sobre todos los pagarés que los de-

acumulan auditorías bancarias, un análisis de las cuentas de intereses

Iimportancia. créditos por intereses devengados, débitos por intereses pagacréditos y débitos y

Créditos por intereses pagaaos PUL

deben correlacionarse en for-

ftereses acumulados por t.uus con los instrumentos de crédito que devengan interés.

de clientes. Bajo este epígrafe

rense los pagares que

[didos los pagarés a cargo de empleados y funcionarios, pa-

• ___ rntninrqe con los libros no

Isla, etc., y deben exammanc

nsientos sino también para

La comprobar la exacutuu

deben segregarse en

3gitimidad de su enusion. - trabajo y en el balance general, en razón de que podrán

r partidas en circulación. 'mente, en las compañías más pequeñas que tienen poco mo-

documentos, podrán hallarse en los archivos cheques postfenente con —o haciendo las veces de— pagarés de este tipo. postfechados deben figurar en una relación separada en los daajo, anotándose la fecha en que sean cobrados. Muy proro se hará un asiento en la contabilidad cuando se recibe un :hado; éste se guarda simplemente para cobrarlo más adelante

1CION III: CONSIDERACIONES CONTABLES

jón del balance general. Para presentar el balance general , el auditor debe seguir las normas aceptadas contables de la presentación de los pagarés, letras de cambio y aceptaciones de los documentos descontados. Si se usa el término "docuobrar" sin ninguna otra aclaración en un balance general, rse que en la cuenta hay únicamente documentos comerciatientos corrientes. Los documentos y las aceptaciones comerimiento corriente podrán mostrarse por separado o juntarneno circulante. mentos comerciales por cobrar no vencidos deben considerarse circulante si las condiciones de pago caen dentro del ciclo de lel negocio. Si un documento comercial está vencido, debe una Cuenta por Cobrar o a una de Documentos por Cobrar puesto que ha perdido su negociabilidad. Deben establecerse radas para todas las clases de

pagarésaceptaciones vencidas•

inventos no comerciales deben

mostrarse por separado de los

'ante o no circulante, según sea su naturaleza y las circunstancias privativas de cada caso. La mayoría de las empresas no usan una reserva por separado para amparar la incobrabilidad de pagarés, letras de cambio y aceptaciones, sino que, en su lugar, usan una reserva que comprenda todos los valores por cobrar. Como se explicó, el auditor debe verificar la suficiencia de las reservas, cualquiera que sea el método usado. Si se lleva únicamente una reserva para partidas dudosas, debe deducirse del total de los pagarés, letras de cambio, aceptaciones y cuentas por cobrar en el balance general.

Si la reserva para cuentas dudosas se ha establecido cínicamente

para cuentas por cobrar dudosas, las pérdidas en otras partidas deben cargarse directamente a gastos.

Respecto a la presentación en el balance general de los documentos por cobrar descontados, hay dos formas comúnmente aceptadas en que puede expresarse la responsabilidad contingente:

L Los documentos descontados podrán mostrarse como una deducción de los

pagarés (o letras de cambio o aceptaciones) por cobrar en el lado del activo del balance general.

2. Los documentos por cobrar podrán mostrarse en una cifra neta de, supónga-

se, $150,000, suponiendo que el total ascienda a $200,000, en la sección de activo circulante. Si se sigue este método, debe fijarse una nota de pie de página en el balance general, del tenor siguiente: ”La compañía, en diciembre 31, 1959, tenía una obligación contingente que ascendía a $50,000 sobre pagarés comerciales (o letras de cambio o aceptaciones) descontados.” Este método es el más usado.

Certificación de pagarés y aceptaciones. Como medida de protección personal, algunos auditores obtienen un certificado de su cliente declarando que: ”Los pagarés y aceptaciones por cobrar con un importe de $200,000, en diciembre 31, 1959, representan créditos valederos a cargo de deudores; todos los pagarés a cargo de funcionarios, directores, accionistas y compañías filiales están debidamente segregados en los estados; todas las partidas reconocidas como incobrables han sido dadas de baja en libros; con la garantía de una reserva de $5,000 para documentos dudosos, se consideran cobrables en su totalidad todas las partidas.” El cliente firma este certificado, que entra a formar parte de los papeles de trabajo. Este certificado no disminuye la responsabilidad del auditor en la verificación de estas partidas de activo.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. Descríbase brevemente un sistema efectivo de control interno para los documentos por cobrar aceptados por un fabricante importante alel10 efectuar la

venta. Supóngase que se reciben documentos en aproximadamentepor cientode número de ventas. 2. Descríbase el procedimiento que ha de seguirse normalmente en la verificación de los documentos por cobrar. 3. losEnnuangLnzfeci,j, de recomendarse que se comentara sobre

ditoría de los documentos por cobrar, se descubre que dos funcionarios ompañía anónima han recibido cada uno un préstamo de $50,000 ñía, una empresa manufacturera. ¿Qué curso de acción debe segoinel e del auditor es una empresa dedicada a pequeños préstamos de tiento personal. Respecto a los pagarés por cobrar del cliente del and1; es de considerarse necesario verificar los pagarés ratificándolos, o

onsiderarse satisfactorio cotejar las libretas de depósito (en la fecha

en

Icen los pagos) con las tarjetas del mayor?

so de que el auditor decidiese hacer uso de la verificación por corres_

directa, ¿qué constituirla una prucua

_ _ nn., rigen,

directa, ¿qué constituirla una prueua la

iso de que el auditor decidiera hacer una venticacion cotejando las

le depósito y las tarjetas de mayor, ¿qué constituiría una prueba satis_

Teñía cuyos estados está examinando un contador por primera vez nerosas cuentas de ventas a plazo entre sus valores a cobrar. Cuando salta una venta a plazos, todos los gastos de financiamiento o de lue están incluidos en el total facturado al comprador, se acreditan lenta de ingresos. En respuesta a la recomendación del auditor de .stablezca una reserva para la parte no ganada de estos gastos, el de la compañía afirma que siempre se han considerado los gastos iamiento simplemente como un aumento en el precio de venta. Afirma que el número de saldos liquidados antes de su vencimiento es muy or tanto muy reducido el número de casos en que hay que hacer una ión sobre los gastos de crédito, y que la reserva para cuentas incos de suficiente importancia para cubrir una reducción en las cuentas te a la parte no ganada de los gastos de financiamiento o crédito. prense brevemente los argumentos en favor de la creación de una va para Gastos de Financiamiento no Ganados. iso de que no se estableciera una Reserva para Gastos de Financiao no Ganados, ¿constituiría este hecho base para formular una objeen el informe de auditoría? En caso afirmativo, ¿sobre qué base se la objeción? estableciera la reserva, explíquese si deberá aparecer en el lado del del balance general o una deducción de los valores a cobrar. canse razones en apoyo de la contestación. Company compra con regularidad materias primas a la Berry Comemite fondos el mismo día en que recibe el material. gosto 1, 1959, la Berry Company solicitó y obtuvo un préstamo de de la Stans Company, extendiéndole un pagaré negociable a seis ir la misma cantidad. En virtud de un convenio privado, no había larse el pagaré aplicando las facturas de la Berry Company como pagos . La Stans Company descontó el pagaré y remitió su importe a la ympany. La Stans Company

en que concedió el préstamo.

n° hizo ningún asiento en sus libros en

reparar los estados financieros de la Stans Company en diciembre 31, n qué forma deberá presentarse la situación en caso de que la Berry hubiese pagado $150,000 a cuenta del préstamo, de acuerdo con el celebrado?

Inc., es una compañía exportadora que trabaja en los Estados Unidos. ,re, 1959, Exportit, Inc. embarcó mercancías a un cliente en un Pala o, contra letras de cambio abiertas. A causa de condiciones financieras el cliente extranjero rehusó recibir las mercancías. En el curso de la de Exportit, Inc., a principios de enero, 1960, el auditor encontró ta por cobrar correspondiente al período cenado en diciembre 31, 1959, te extranjero, con un importe de $17,250, compuesto del precio de la mercancía, $15,000 y $2,250 por gastos de transporte. El costo

ACEPTACIONES para Exporta Inc., fue

DOCUMENTOS Y A de las mercancías POR COBRAR 385 en diciembre 31, 1959, continúade $9,500; precio

siendo el en mercado

extranjero para las mercancías. Exportit, mismo. No hay otro

Inc mercado mercancías en dos semanas. insiste en que el comprador aceptará las

Al preparar un balance general para Exportit, Inc., con fecha de diciembre"

aria el auditor esta

31, 1959, ¿en qué forma tratarla

El cliente del auditor vende mercancías cuenta por cobrar?

ocasionalmente a

extranjeros. En febrero 1, 1961, elcompradores en paises

contador comenzó

para el alio terminado en diciembre 31, 1960. la auditoría de los libros

que aparecen a continuación. Prepárense Descubrió los asientos de diario cada uno de los asientos de diario. os asientos necesarios para corregir

Septiembre 10, 1960

Cuentas por cobrar

200,000

Ventas

200.000

Mercancía vendida a Foreign Tra

ders Ltd.,

del país X. Se aceptó un pagaré

a cuatro

meses, pagadero en la unidad monetaria del país X. Al cambio oficial del día, el pagaré tiene un valor en mercado de $200,000. Costo de Mercancías Vendidas
120,000

Inventarios 120,000 Para contabilizar el costo de mercancías vendidas a Foreign Traders, Ltd.

Diciembre 31, 1960 Ventas 30,000

Reserva para Pérdidas en Cambios 30,000 Para contabilizar la pérdida causada por variaciones en los tipos de cambio. En esta fecha, al tipo de cambio del día, el pagaré importa $170,000.

Enero 10, 1961 Caja 240,000

Cuentas por Cobrar 200,000 Ganancia en Cambios Extranjeros
40,000 Se recibió pago total que se convirtió inmediatamente en dólares en los Estados Unidos, al cambio indicado arriba.

10. En diciembre 27, 1959, un cliente del auditor asignó $25,000 en cuentas por

cobrar y descontó $150,000 en documentos por cobrar. El auditor comenzó a practicar la auditoría a principios de enero, 1960. Las cuentas de Documentos por Cobrar y Cuentas por Cobrar habían recibido directamente el crédito cuando se vendieron y descontaron los valores a cobrar. El presidente de la compañía informó al auditor que las cuentas por cobrar y los documentos por cobrar no serían redimidos por la compañía. Por estas razones, el auditor no mostró los valores a cobrar vendidos y descontados en sus estados, no hizo comentario alguno sobre la situación en su informe y no presentó ninguna salvedad en su dictamen. Las cuentas y documentos por cobrar restantes en posesión del cliente del auditor aparentemente estaban al corriente y eran cobrables.

El cliente del auditor presentó el informe de éste en el Tenth National Bank en enero 21 y recibió un préstamo de $200,000. La compañía entonces volvió a adquirir los $25,000 en cuentas por cobrar que había vendido a la Modem Finance Company y recogió los $150,000 en documentos por cobrar del Eighth National Bank, a quien se los había descontado y en el cual tenía también una cuenta corriente. El Tenth National Bank supo de estas operaciones y llamó al

u
PROCEDIMIENTO

preguntarle por qué no había mostrado la situación que existía 31, 1959. Replíquese al banquero.

’tts Company contrató los servicios de un contador para practicar una ría en sus libros para el período terminado en junio 30, 1959. El contador e comenzar sus trabajos hasta julio 20, 1959. El cajero está encargado pleto de todas las operaciones en efectivo, de los valores negociables y libros de ingresos. En el balance de comprobación de junio 30, 1959, n las partidas siguientes:

xistencias en el First Nacional Bank, Cincinnati $27,482 zistencias en el Terminal Bank & Trust Company, Chicago 19,675 istencias en el Bankers Trust Company, Nueva York 49,286 aja chica 1,500 edenes comunes de la Finn Company 40,000 cciones preferentes de la Okat Company 15,000 onos del Tesoro de los Estados Unidos, 1967-72 10,000

n qué, forma podría el cajero manipular sus libros para ocultar un deseo en caja chica en junio 30, 1959? scríbanse los pasos que podría seguir el auditor para descubrir la ma-

relación.

kte la práctica de una auditoría de los libros de la Mull Company del

rminado en diciembre 31, 1959, el auditor examinó los documentos por compuestos de las partidas siguientes:

rn pagaré a 2 meses fechado en diciembre 1, 1959, de la Alelen Company, or $12,000; tipo de interés, 5 por ciento.

n pagaré a 4 años fechado en julio 1, 1958, de la Briggs Company, una

lampañía subsidiaria, por $4,000; tipo de interés, 6 por ciento; intereses

agados hasta julio 1, 1959.

7na letra de cambio a 30 días vista, extendida en diciembre 20, 1959, or L. J. Camp a cargo de J. K. Dana a la orden de la Mull Company, por 8,000; aceptada en diciembre 22,

1959. in pagaré a 4 meses fechado en noviembre 30, 1959, de la Eagle Company, or $10,000; tipo de interés, 6 por ciento; descontado en diciembre 31, 959, al 6 por ciento. lila letra de cambio pagadera a 30 días fecha por $7,000 extendida por Farwick Company a cargo de la Gamew Company y a la orden de la [owe Company, endosada a la orden de la Mull Company en diciemre, 2, 1959, aceptada en diciembre 4-, 1959. rn pagaré a 90 días fechado en noviembre 1, 1959, de la Idaho Company, or $6,000; tipo de interés, 6 por ciento; descontada en noviembre 1, 1959, 14 por ciento. rn pagaré a 60 días fechado en diciembre 15, 1959, de la Jewel Company, or $1,500; sin interés; descontado en diciembre 20, 1959, al 6 por ciento. n pagaré a 90 días fechado en noviembre 1, 1959, de William Kern, $25,000; al 3 por ciento de interés; el pagaré es en pago de subscripones a 200 acciones preferentes de la Mull Company a $100 por acción. n pagaré a 60 días fechado en mayo 3, 1959, de la Lowe Company, por 3,000; tipo de interés, 6 por ciento; no fue pagado a su vencimiento; obtuvo sentencia condenatoria en octubre 10, 1959. Cobranza dudosa. /o devenga intereses después del vencimiento.) n pagaré a 90 días fechado en enero 4, 1959, del presidente de la Mull ompany, por $4,000; sin interés; no se renovó el pagaré; el presidente ratificó. .

DOCUMENTOS Y ACEPTACIONES POR COBRAR

387

11. Un pagaré a 120 días fechado en septiembre 14, 1959, de la Merck Com-

pany, por $6,000; tipo de interés, 3 por ciento; pignorado al banco como colateral. 12. Un pagaré a 90 días fechado en diciembre I, 1959, de la Northrop Company,

por $12,000; al 6 por ciento de interés; garantizado con 200 acciones comunes de la U.S. Steel Corporation. Cuando la compañía descontó un pagaré, se cargó a la cuenta de Intereses Pagados el importe del descuento y se acreditaron a la cuenta de Intereses Devengados los ingresos habidos. Con los informes de que se dispone prepárese lo siguiente: a) Una relación de pagarés por cobrar en diciembre 31, 1959. b) Todos los asientos de diario de ajuste necesarios, incluyendo asientos por

intereses acumulados y pagados por anticipado. c) Una presentación de los pagarés por cobrar en el balance general de diciem-

bre 31, 1959. NOTA: Recordatorio para determinar las fechas de vencimiento:

1. A la vista 2. A fecha fija 3. Al terminar un período determinado:

a) A un arlo fecha; en la misma fecha el año siguiente A cuatro meses fecha; en la misma fecha c) A 90 días fecha; cuéntense los días

En todos los casos, se omite el primer día de la fecha y se incluye el último día, el día del vencimiento. 13. La Ross Funeral Car Company fabrica ambulancias, coches fúnebres y coches

para el transporte de flores. Su cuenta de Documentos por Cobrar en diciembre 31, 1959, aparecía como sigue:

Fecha

Oct. 1, 1958

Nov. Dic. Ene. Ene. Feb. Mar. Abr. Abr. Abr. Abr. Mayo Mayo Mayo Jul. Ago. Sep. Oct. Oct. Oct. Oct. Oct. Oct. Nov.

15, 1958 1, 1958 1, 1959 1, 1959 1, 1959 15, 1959 1, 1959 9, 1959 9, 1959 15, 1959 15, 1959 15, 1959 15, 1959 1, 1959 15, 1959 15, 1959 1, 1959 1, 1959 1, 1959 1, 1959 15, 1959 15, 1959 15, 1959 15, 1959

Dic. 15. 1959

Explicación

Erenberg, distribuidor; 2 años; 6% pagadera la octava parte cada 3 meses Whitmore, distribuidor; 6 meses; 6% Grimm, distribuidor; 10 meses; 6% Doublecraft, Inc.; un año; sin intereses Erenberg, pago principal Silver, distribuidor; 2 años; 6% Shea, distribuidor; 6 meses; 6% Erenberg, pago principal Ellis, distribuidor; 8 meses; 6% Ellis, pagaré descontado al 6% Nyquist, distribuidor; 6 meses; 6% Jackson, distribuidor; 6 meses; 6% Jackson, descontado al 6% Whitmore, más intereses Erenberg, pago principal Parks, distribuidor; 6 meses; 6% Shea, más intereses Grimm, más intereses Essen; un año; 6% Erenberg; pago principal Nyquist, más intereses Nyquist, distribuidor; 6 meses; 6% Starr, distribuidor; 2 años; 6% Alvarez, distribuidor; 3 meses; letra de cambio al 6% McDonald, distribuidor: 1 año: 6%

Debe

16,000 5,000 4,000 10,000

8,000 3,000

20,000

8,000 15,000

2,000 5,000

8,000 5,000

18,000 6,000

Haber

2,000

2,000 20,000

15,000 5,000 2,000

3,000 4,000

2,000 8,000

Saldo

16,000 21.000 25,000 35,000 33,000 41,000 44.000 42.000 62.000 42,000
50.900 65,000 50.000 45,000 43,000 45,000 42,000 38,000 43,000 41,000
33,000 41,000 46,000

64,000 70.000
[’FORZA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

te el curso de la auditoría, el examen de la cuenta de Documentos u, de los documentos y de los informes relacionados con los mismos s detalles siguientes: erés devengado sobre todos los documentos recibidos en 1959 se con_ 5 al recibirlo. Se recibió interés sobre todos los documentos completa áalmente liquidados o renovados. El interés sobre los documentos os en 1958 se acumuló debidamente en diciembre 31, 1958, y se t contrapartida correspondiente en enero 1, 1959. es vicepresidente y gerente general de ventas de la compañía. ;aré de Nyquist de octubre 15, 1959, era una renovación del pagaré de abril 15, 1959. Nyquist siempre ha sido un buen riesgo crediticio ampliando su negocio. co notificó a la Ross Funeral Car Company que los pagarés de Ellis son fueron liquidados a su vencimiento. es un importador independiente de Sudamérica. ’craft, Inc., es una subsidiaria cuyas acciones están en su totalidad er de la Ross Funeral Car Company. ose en los informes presentados, prepárese lo siguiente: de trabajo para la cuenta de Documentos por Cobrar, juntamente intereses acumulados, pagados por anticipado, devengados y recibidos 9. entos de ajuste en el diario necesarios en diciembre 31, 1959, incluel asiento de intereses acumulados. de documentos por cobrar del balance general en diciembre 31, 1959. :iones con documentos ocurridas entre los días primeros de mes se Dmo medio mes. El auditor acepta este procedimiento.

EJERCICIOS PRACTICOS

orth Gear Company: Caso Práctico de Auditoria: por Cobrar. Documentos por Cobrar Descontados. Intereses Acumubrar. (Véase el tomo II.)

CAPITULO XIII

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

SECCION I: CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS

En este capítulo y en el Capítulo XIV, se comentarán las normas que se mencionan a continuación, relacionadas con los inventarios y el costo de ventas.

Norma N9 .18. En caso de que sea factible y razonable, el auditor debe

estar presente al tomar inventario y observar los procedimientos seguidos, con objeto de quedar convencido de que las cantidades que aparecen en inventario están en existencia. El auditor debe comprobar la exactitud del trabajo de oficina en el resumen del inventario.

Norma Nº .19. El auditor debe quedar convencido de que el inventario

está evaluado de acuerdo con una base reconocida. Si en el período anterior no se usó la misma base, el efecto del cambio debe mostrarse en los estados financieros. Debe acordarse la consideración debida a las mercancías anticuadas y que se mueven lentamente.

Norma N9 20. Deben examinarse los procedimientos de compra y la deter-

minación del costo de ventas, siguiendo el método reconocido de aplicar los costos y los gastos a los ingresos respectivos.

Norma N° 21. El auditor debe determinar que el tratamiento de las reser-

vas para inventario haya sido justo y apropiado, y que los cargos y abonos a estas reservas estén de acuerdo con las costumbres contables reconocidas.

El control interno adecuado de los inventarios está directamente relacionado con las compras, fabricación y contabilización de las mercancías y productos. Un control interno adecuado sobre los inventarios exige que las mercancías sean debidamente pedidas, recibidas, controladas, segregadas, entregadas mediante requisiciones y usadas, y que las que quedan en inventario se cuenten, valoricen, multipliquen y sumen con cuidado y titud.

Cada uno de los elementos de control interno que acabamos de mencionar debe actuar en forma independiente de los demos, de forma
JA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ltales sean un reflejo exacto del costo de las mer- las utilidades líquidas. Igualmente, un control ine las mercancías fabricadas comprende la inclusión -cta y gastos indirectos de fábrica en cantidades adentes etapas del trabajo en proceso. :2 aparece un cuestionario del control interno del intestaciones a este tipo de cuestionario se indican nortra el control interno de los inventarios. la auditoría del inventario. Como se expuso en el h Bulletin N" 43, capítulo IV, expedido por el Instituto itadores Públicos Titulados, uno de los objetivos conn los inventarios es la determinación adecuada de las del proceso de aplicar acertadarhente los costos gresos. La contabilización y la auditoría del inventario isideraciones más importantes en la determinación de las , porque el estado de ingresos

será inexacto si se cargan los inventarios al costo de las mercancíasvendidas duy si los inventarios restantes se cuentan, contabilizan o vente al cerrar el ejercicio contable. El activo y la pro'igualmente expuestos erróneamente si los inventarios no totales justos. El método para evaluar el inventario debe mente de un período a otro, con objeto de reflejar las las de manera uniforme. Si la base para fijar precios a un imbia, se alteran los métodos contables y es preciso hacer estados financieros y en el informe de auditoría una explia de estos cambios. arios constituyen frecuentemente la partida más importante ante de una organización comercial y una de gran imporda con el total de todo el activo. En el transcurso de los las empresas comerciales están concediendo una atención a los inventarios, un estado que obedece a métodos más exposición y a la aplicación de diversos procedimientos 1 costo de las ventas y fijar precios a los inventarios con las utilidades líquidas con mayor exactitud a su periodo piado. Se ha llegado a esta situación con mayor rapidez mejores procedimientos contables, competencia más aguda,

general de que los costos sean más útiles y las exigencias utoridades fiscales de impuestos federales sobre la renta y es estatales sobre impuestos. —dad contable del auditor los inventarios. Las respontiene el auditor en los inventarios pueden dividirse en: ilidad como contador, derivada de los requisitos necesarios dictamen profesional acertado, basado en un examen adeétodos empleados para calcular el costo de las ventas y del la auditoría de los libros, y 2) su responsabilidad legal , causada por sus actos u omisiones el cumplimiento

Modelo 42

preparado por— FechaRevisado por— Fecha

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

INVENTARIO

¿Es responsable el almacenista de los inventarios?

¿Son adecuadas precauciones contra el robo?

¿Se llevan inventarios perpetuos para los artículos siguientes?

a) Materias primas

b) Trabajo en proceso

sí

c) Mercancías terminadas

Sí

d) Suministros para fábrica

Sí

¿Se entregan a un departamento de existencias todas partidas compradas?

¿Se hacen todas las entregas del departamento de existencias mediante requisiciones únicamente?

6. ¿Llevan los libros del departamento de existencias empleados independientes

almacenistas?

sí

¿Se verifican por cuenta física los libros de inventario perpetuo cuando menos una_ vez cada doce meses? 1 si

¿Se investigan, aprueban y se da cuenta de todas las discrepancias entre los de inventario perpetuo y la cuenta física?

¿Se ejerce una vigilancia adecuada sobre las ventas de desechos y inventarios de materiales de desecho? 1 Sí

10.

¿Se informa periódicamente a una persona responsable aterra de las anticuadas, estropeadas, de las partidas que se mueven con lentitud y de las esa-

tidade excesivas?

11. ¿Se contabilizan cuidadosamente las partidas siguientes?

a) Mercancías recibidas comisión

Si

Mercancías enviadas en consignación

c) Mercancías en almacenes

Sí

d) Mercancías enviadas C.O.D.

Sf

e) Envases devolutivos

f) Materiales enviados a los proveedores, subcontratistas, etc.

¿Se contabil1

período debido utilidades sobre consignaciones?

Las mercancías en

steneia de propiedad ajena:

v) ¿Se separan f(aicamen te, si ea necesario?

b) ¿Se contabilhan?

Cuando los suministros de fábrica se cargan a gastos, ¿se ejerce un adecuado sobre las partidas no usadas? L

15. Cuando se

star físicamente el

>, ¿se preparan adecuadas instrucciones)

por escrito?

¿Pueden los -empleado identificar sin dificultad los inventar

del inventario encargado de loa libros de inventario?

)ITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

>Jan debidamente después de contar el inventario las etiquetas, hojas, etc., &ron para contarlo? un corte apropiado de los ingresos y egresos de inventario?

noria la disposición material del inventario?

Las que manejan los inventaries, ¿están separadas de las funcionel siguientes?

ción de ventas

ilización de compras

nventario, ¿se verifican independientemente las operaciones de oficina que

a continuación?

’residas en cantidad a los resúmenes de inventario

aplicados

”camones

usadas en los incisos anteriores a), b) y c)

que se lleve un sistema de costos:

he del mayor general?

Ir resultado que se pongan precios adecuados a los inventarios?

costo de las ventas con acierto aplicando precios corrientes?

[da la cobertura de seguros?

Sf

SI

si

Sí Sí Sí

Sí

SI

Sí

sí

iones comprendidas dentro de la esfera profesional de conta-

Ir. Sus responsabilidades legales han quedado establecidas por

uetudinario y por las reglas prescritas por la Comisión de

res.

a su responsabilidad como contador:

kditor debe observar la toma de inventario.

probar físicamente el inventario, si es razonable y factible hacerlo.

examinar, normalmente mediante una prueba, los libros de inven-

fide su cliente.

obtener todos los informes y explicaciones necesarios de los funcio-

y empleados.

Pe de auditoría debe exponer los procedimientos omitidos, jun-

las razones por haberlos omitido. A fin de evitar las salve-

informe, debe realizarse una cantidad suficiente de trabajo.

auditor nunca debe ser culpable de la más ligera negligenncon su trabajo en los inventarios y sobre el costo de las didas, debe entenderse claramente que no puede considede los precios, calidad o cantidad del inventario; tampoco

en materiales. Si el dictamen del auditor no tiene salvedades,

r que ha seguido todos los procedimientos necesarios para la exactitud del inventario y del acierto en los cálculos

costo de las ventas.

En opinión del autor de esta obra, en vista de la mayor rigidez de los procedimientos de auditoria —y sin tomar en cuenta el hecho de que en el pasado posiblemente algún contador fue declarado negligente por los tribunales y por organismos reguladores— nunca debe regimentarse de manera estricta y uniforme la práctica de las auditorías en los inventarios, o en cualquier otra partida de activo. No hay dos compañías iguales en la

forma de conducir sus operaciones, en sus técnicas contables y en su control interno; y las necesidades y exigencias de cada auditoría varían de acuerdo con las circunstancias.

La responsabilidad en el trabajo de auditoría de los inventarios puede dividirse en las cuatro categorías siguientes:

1. Responsabilidad respecto a la exactitud del trabajo de oficina en los

inventarios. 2. Responsabilidad respecto a la cantidad del inventario 3. Responsabilidad respecto a la fijación de precios al inventario 4. Responsabilidad por aspectos generales del inventario

Tratando de ajustarse y cumplir satisfactoriamente con estas cuatro xeyousabilidades enunciadas, el auditor debe emplear ciertos procedimientos y pruebas. La medida en que emplee estos procedimientos y pruebas depende del control interno sobre el inventario, los libros de inventario y el cuidado desplegado al tomar el inventario físico.

Exactitud en el trabajo de oficina. La responsabilidad que tiene el auditor de verificar la exactitud del trabajo de oficina en los libros del inventario exige que debe probar adecuadamente el trabajo de oficina ejecutado en relación con el inventario para asegurarse de que las multiplicaciones, sumas y resúmenes del inventario son' exactos. La cantidad de verificación del trabajo de oficina que ha de realizar el auditor depende de factores como el control interno sobre el inventario, el tamaño total y su importancia, la cualidad o condición de los libros de inventario y su composición física. Estos factores se discutirán detalladamente más adelante en este capítulo.

Cuando se usan tarjetas perforadas o equipo de elaboración electrónica de datos, podrá verificarse en forma total la exactitud del trabajo de oficina revisando en forma independiente las tarjetas o las cintas magnéticas.

Cantidad. Para determinar la exactitud de la cantidad física del inventario deben tomarse en consideración factores como:

1. El sistema de control interno sobre el inventario físico 2. La exactitud con que se llevan los libros 3. El procedimiento y efectividad al tomar el inventario físico 4. La frecuencia con que el cliente verifica los inventarios físicos y corrige

los libros de inventario

Fijación de precios. Con esta locución se indica el importe en dólares del inventario que ha de usarse en los estados que se formulan al terminar el período, importe que se cargará al costo de las ventas en el

nte. La fijación de precios al inventario es un resultado dio usado para fijar costos en las

ventas periódicas. El precio ”os podrá fijarse:

. Este podrá ser a) un costo identificado o b) un costo computado ado usando el método de primeras entradas, primeras salidas; el mas entradas, primeras salidas; un método de promedio; el método de fijo para existencia mínima o básica; o un método de costos do de mercado do más bajo de costo o mercado Ido de venta, que puede ser más bajo del mercado o del costo ido el método de ganancias brutas 1 método de inventario al precio de venta al menudeo

r es responsable de averiguar la exactitud de las operaciones precios de acuerdo con el método usado para fijar el costo de lódicas y de acuerdo con los principios contables aceptados. precios al inventario es un problema en que debe atenmétodo de fijar el costo de las ventas periódicas, 2) a las e han de incluirse en el inventario, y 3) a los costos unii de usarse para fijar los precios al inventario que ha de)alance general y para determinar las utilidades liquidas en ngresos. lo con principios reconocidos, la base primordial en la conlos inventarios es el costo. Costo es el precio pagado o la ncedida para adquirir activo. ado se entiende el costo actual de reemplazar la cantidad teniendo en, cuenta que: 1) el precio de mercado no debe ”.cio establecido de venta, menos costos razonables de acabado esto tiende a evitar que se muestre una pérdida cuando las almente se venden, y 2) el precio de mercado no debe ser cantidad líquida realizable menos un margen normal de

• los costos y gastos periódicos a los ingresos correspondiencial del inventario deberá ser el precio en factura más gastos de recepción, de pruebas, seguros y compras, menos desciales y de pronto pago. No hay justificación alguna para s inventarios en cantidades superiores al desembolso neto adquirirlos. e pierden los descuentos por pronto pago, ¿debe cargarse descuento perdido o agregarse al inventario? Parece aceral período, en razón •de que los períodos futuros no deben os gastos y costos resultantes de pagos diferidos ocasionados ición financiera débil. tos del inventario son imputados o derivados y el costo de La calculado durante todo el período sobre la misma base nados o derivados, y en caso de que el mercado a fin de bajo que este costo derivado del inventario de fin de arlo,

será preferible reducir el inventario que ha de figurar en el balance general al precio de mercado, a menos que se use el método de Ueps, últimas entradas, primeras salidas.

Si ha de mostrarse en la sección de costo de ventas del estado de ingresos el costo real de las mercancías vendidas, los inventarios deben formularse al costo, bien sea éste imputado o derivado o identificado. La diferencia, entre el costo y un precio más bajo de mercado —en caso de que se siga la regla de precio más bajo de costo o mercado— deberá entonces mostrarse como ”otros gastos” antes de determinar las utilidades liquidas del período.

A causa del efecto sobre el costo de las ventas y la determinación periódica de las utilidades líquidas, es necesario y aconsejable implantar métodos para valuar un inventario de salida —diferentes a la base de costo identificado o derivado— cuando la utilidad de un inventario ha dejado de ser tan grande como su costo. Esta disminución en la utilidad podrá obedecer a deterioro físico, antigüedad, cambios en los precios, o a otras causas; y de conformidad con la adopción de la regla del precio más bajo de costo o mercado, deberá reconocerse el descenso a menos del costo como pérdida del período actual.

La mayoría de los contadores todavía están de acuerdo en que los inventarios deben presentarse en la mayoría de los casos en el balance general al precio más bajo de costo o mercado. Los contadores que desaprueban este método lo hacen apoyándose en el hecho de que el castigo en libros de un inventario del costo (identificado o derivado, exceptuando Ueps) a un precio nuevo más bajo de mercado transfiere la pérdida al período en que bajaron los precios y no al período en que se venden las mercancías. Esto es cierto, pero la mayoría de los contadores, banqueros y hombres de negocios opinan que una pérdida debe contabilizarse al descubrirla. Hay otras objeciones: Podrá ser necesaria una devaluación, aun cuando no haya cambios en los precios de venta. Si se contabiliza una devaluación en la fecha del balance general y los precios suben en el período siguiente, las utilidades liquidas de este período subsecuente resultarán infladas; si parte de las mercancías están todavía en existencia en esta última fecha después de que el precio de mercado haya vuelto a subir, podrán valuarse a una cifra mayor que antes y reflejar de esta manera una ganancia anticipada aun cuando los procedimientos acostumbrados evitan mostrar una ganancia anticipada de esta índole en inventario, continuando en el uso como costo de la cifra anterior más baja de mercado.

La regla de ”precio de costo o mercado, el que sea más bajo”, podrá aplicarse a cada partida o al total de cada clase en el inventario, eligiendo el método que con más claridad refleje las utilidades líquidas.

No existe un método para calcular el costo de las ventas o fijar el precio de los inventarios que pueda aplicarse de manera general a todas las compañías; sin embargo, la uniformidad en los métodos debe seguirse de un año a otro, de manera que no se falseen las utilidades líquidas
DITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

os contables. Considerando que este texto trata sobre audicutirán los principios y métodos de valuación. ase. Debe aplicarse uniformemente la misma base para entarios y debe exponerse claramente en los estados finande que se haga un cambio de significación en la base para entarios, debe explicarse el cambio y su naturaleza y, caso te, el efecto que pueda causar en las utilidades. ie la Comisión de Bolsa y Valores. La Disposición S-X, rrespondiente a los inventarios en los estados de los regislo siguiente: ”La base para determinar las cantidades que balance general deberá explicarse. Si se ha usado una mercado o costo o mercado, el que sea más bajo, debe .n en la medida conveniente una indicación en términos todo empleado para determinar el costo o mercado: por hromedio o primeras entradas, primeras salidas. le la Bolsa de Valores de Nueva York. En la preparación e inscripción, las instrucciones de la Bolsa de Valores de atienen las

disposiciones siguientes relacionadas con la fis a los inventarios y los métodos para computar el costo

procedimiento seguido para ajustar inventarios al precio más bajo lo; por ejemplo, si se usaron como base partidas específicas, grao el inventario. i se considera como mercado do de reemplazo y, si en caso afirmativo, se ha establecido una fiara cualquier baja en precio de los materiales básicos en las as terminadas y en el trabajo en proceso, o amado de venta, y, si en caso afirmativo, se ha establecido una >ara gastos de venta y un margen normal de ganancia. i la compañía ha aplicado el concepto expuesto en el inciso a) o 1,) tes partes del inventario. . 1 tratamiento de las ganancias internas de la compañía sobre merm el inventario. los métodos generales para computar el costo de las mercancías , si se han computado basándose en el ”costo promedio”, ”últimas salidas”, ”primeras entradas, primeras salidas”, u otros métodos.

Wad general. Entre la responsabilidad general del audise la forma razonable en que se tratan los desechos, la [e la suficiencia de la cobertura de seguros, una auditoría n, la determinación de las fechas de corte apropiadas, la rtificados de inventario de su cliente, el tratamiento justo y la presentación apropiada en el balance general de los

rio. Aun cuando el trabajo físico de levantar un invenno pertenezca a la provincia del trabajo del auditor, éste go familiarizarse con el procedimiento y trabajo necesario inventario de manera sistemática, exacta y eficiente. Cons>He a los auditores que propongan planes y den instruc-

dones a los que han de levantar el inventario. El auditor debe participar en los preparativos para levantar el inventario y debe observar su marcha. Actualmente se reconoce el valor de esta participación y vigilancia. La mayoría de los auditores cuentan con la preparación suficiente para supervisar la toma de un inventario; sin embargo, debe recordarse que la supervisión no supone que el auditor salga garante del inventario.

No es posible describir los procedimientos de inventario detalladamente para cualquier tipo de compañía, pero los indicados aquí podrán resolver los problemas y trazar normas aplicables cuando menos al 90 por ciento de las compañías mercantiles e industriales. Naturalmente, deben hacerse cambios en los procedimientos siempre que sea necesario, considerando los mejores intereses del cliente y para la terminación más eficiente de la toma de inventario; estos cambios en los procedimientos descritos variarán de acuerdo con el tamaño y la naturaleza del inventario y el sistema de control interno.

Deben fijarse planes definidos acerca de la fecha en que ha de tomarse el inventario físico, quiénes han de supervisar su cuenta, el personal que ha de asignarse a los mostradores y puestos de revisión y la secuencia en las operaciones de cuenta. Deben prepararse instrucciones por escrito, para que las estudien todas las personas que han de tomar el inventario. Este debe disponerse de forma que el trabajo se realice con eficiencia y

rapidez. Deben numerarse por anticipado en forma consecutiva las etiquetas de inventario por duplicado, o bien una sola separada por una perforación que contenga los mismos datos en la parte superior e inferior de la perforación. El personal encargado de la toma del inventario deberá pesar, contar o medir las existencias; colocar el nombre de la partida, su número clave, el lugar que ocupa en el almacén y anotar en la etiqueta la cuenta o peso o medida de la partida: y después de firmar la etiqueta, fijarla en la mercancía. Un segundo grupo de personal podrá verificar la primera cuenta, o bien la cuenta original podrá no fijarse en las mercancías y el segundo grupo de personal podrá contar nuevamente y registrar independientemente la cuenta. Mientras tanto, deberán prepararse hojas de inventario, para transferir los datos en las etiquetas, fijarles precio y efectuar las multiplicaciones y sumas necesarias. Una vez terminado el proceso de tomar inventario, las etiquetas originales, o la mitad de ellas debajo de la perforación, o las etiquetas de cuenta del segundo grupo de personal, deberán recogerse de las partidas de inventario, clasificarse y entregarse a la persona encargada del inventario para que las transfiera a las hojas de resumen del inventario. Entonces podrá prepararse un resumen total de todas las hojas de inventario. Los duplicados, o parte superior de las etiquetas, podrán dejarse en las mercancías hasta terminar el resumen del inventario o hasta que la persona encargada esté segura de que no habrá razón alguna para comprobar nuevamente ninguna partida. Deben conservarse las etiquetas originales, juntamente con las hojas de resumen, hasta que el auditor haya terminado su verificación del inventario.

IITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

las variaciones del procedimiento descrito y todas ellas ficaces. Por ejemplo, en vez de usar un sistema de etiprepararse hojas de inventario en cada departamento. irá pronunciar en voz alta los nombres de las partidas, escripción y cuenta, mientras que otra persona anota los e, podrá llevarse el inventario en tarjetas perforadas o ca, en cuyo caso una copia impresa de los datos podrá !ola con las computaciones hechas por el auditor. lue hay que tener en cuenta durante la toma del invenn'entes: 1) las entradas y salidas del inventario deben etiquetas u hojas en que se anota la cuenta de las mertiempo en que se levanta el inventario y 2) todas las los inventarios físicos y los inventarios en libros deben iendo los inventarios en libros. de las compañías tienen un ciclo anual natural, al final cción es mínima y los inventarios bajos. Si se ha escogido comercial como período contable, se simplificará notaIlema del inventario. Numerosas empresas no usan este su lugar conservan el ejercicio social adoptado originalcompañía era pequeña y la selección del período conimportancia. Para la mayoría de las empresas, desgracia:ido social corresponde con el año natural, aun cuando cm el ciclo comercial natural. lispone de métodos modernos para controlar el inventario, sas toman sus inventarios en rotación; esto es, cuentan semanalmente, determinadas partidas del inventario y Intarios perpetuos con la cuenta física. De esta manera, lamente el inventario cuando menos una vez al año sin incoa considerable las actividades normales. Las empresas llevan sus inventarios siguiendo el método de ventas al tiente reducen el total de sus inventarios con el importe > de precio y usan las cifras resultantes en los estados de do de la ganancia bruta para computar el inventario se >liamente para preparar estados interinos.

tOGRAMA DE AUDITORIA DE LOS INVENTARIOS

a de auditoría de los inventarios podrá fijarse como sigue:

el levantamiento del inventario físico. tia prueba de las cantidades de los inventarios. las cifras de la cuenta original con los resúmenes de inventario. ue las multiplicaciones, sumas y resúmenes totales. los resúmenes de inventario con las cuentas auxiliares y de

pruebas de la fijación de precios al inventario. :se el corte apropiado en las compras. :se el corte apropiado en las ventas.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

399

9. Adquiérase la seguridad de que el tratamiento de las mercancías en trán-

sito es justo. 10. Averigüese el tratamiento contable que se aplica a las mercancías recibidas

en comisión y a las enviadas en consignación. 11. Ratifíquese la mercancía en depósitos. 12. Segréguense las partidas ajenas al inventario. 13. Examínense los compromisos de compra. 14. Cotéjense los precios de inventario con los precios de venta. 15. Elimínense las ganancias de inventario. 16. Segréguense las partidas pignoradas de los inventarios. 17. Aplíquese la prueba de la ganancia bruta. 18. Examínese la calidad del inventario. 19. Compútese la rotación del inventario. 20. Examínese el procedimiento aplicado a los materiales de desecho 21. Determínese si la cobertura de seguros es apropiada y suficiente. 22. Hágase una auditoría de los inventarios por comparación. 23. • Obténgase un certificado de inventario.

Los procedimientos que han de seguirse con los inventarios se tratarán en las subsecciones siguientes.

1. Obsérvese el levantamiento del inventario físico. La costumbre moderna exige que el auditor observe la toma del inventario físico y que pruebe las cantidades en el inventario además de probar la ex-actitud de los libros de inventario. Cuando en los inventarios hay errores causados por equivocaciones en la oficina en cuanto a exactitud, cantidades y fijación de precios, podrán obedecer a errores involuntarios —pero errores, sin embargo— y por tanto el auditor debe obtener inventarios exactos.

El auditor debe investigar preguntando a los funcionarios y empleados los métodos usados para contar, pesar o medir los inventarios; tiene obligación de adquirir el convencimiento propio de que las cantidades que aparecen en libros corresponden con la realidad de las existencias. Debe recordarse que las cantidades de un inventario y su verificación influirán en forma directa en el valor total que se asigne al inventario.

La observación de la toma de inventario y las pruebas físicas podrán hacerse en una fecha intermedia, revisando a continuación los libros hasta la fecha de los estados financieros. Este procedimiento economiza tiempo en la práctica de la auditoría durante estaciones en que hay exceso de trabajo y ahorra al cliente tiempo durante períodos de actividad

extraordinaria en el movimiento del inventario.

2. Pruébense las cantidades en los inventarios. Los procedimientos reconocidos de auditoría comprenden no solamente la observación de la toma de inventario según quedó indicado arriba, sino también una prueba adecuada de las cantidades en los inventarios, en caso de que sea factible y razonable hacerla. Este procedimiento reconocido está indicado en la Codificación de los Estados en Procedimientos de Auditoría, en su página 22, publicado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados. Si no es razonable ni factible que un auditor o un especialista independiente observe la toma del inventario y pruebe las cantidades obteniendo muestras, debe indicarse esta omisión en el informe de auditoría, explicando las razones que obligaron a separarse de la costumbre establecida.
IDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

debe familiarizarse con los procedimientos de la compa___3:_i_ra,;,,,,ntabilizar y dar salida a materiales, de

inzgar la eficiencia del control sobre estas

inventario. Debe leer las instrucciones para tomar el in-

radas por su cliente, con objeto de proceidos son suficientemente completos, adecuados y detallados.

Aahpn controlarse en el intervalo entre la

—

prueban las cantidades en el inventario y cuando se hace

de las cantidades a dólares para preparar los estados, con

r alteraciones. tica la auditoría después de la fecha de cierre del período,

e comenzar con las cantidades en existencia en la fecha de ”adir las cantidades vendidas y restar las cantidades cornlucidas desde la fecha de cierre del período, con objeto de raciones hacia atrás hasta llegar al saldo exacto en la fecha período. la cuenta del inventario físico y cotejarla con el inventario

lel cliente, se persigue probar la exactitud de los libros de cliente. Deben explicarse y ajustarse las discrepancias a I auditor. El muestreo del inventario debe representar una ;nte, de forma que el informe de auditoría pueda formudades. La prueba normal de las cantidades podrá variar r ciento y el 25 por ciento de las partidas, de acuerdo con ada en el nivel de inspección y los resultados de prueba seleccionada. a prueba de las cantidades en el inventario, el auditor debe wir partidas anticuadas o de movimiento lento. Esto debe hae fijarse con propiedad precios a los inventarios en una xceda del precio de venta menos la ganancia y los costos La determinación de partidas anticuadas y de movimiento con mayor facilidad al hacer la prueba de las cantidades ciliar el inventario físico con el

inventario en libros que ro tiempo. Podrán descubrirse las partidas que se mueven ’reparando relaciones que muestren el número de meses comprados, o producidos, están en existencia en invenrancio los resultados con la rotación de otras partidas n el inventario. Una fuente valiosa de informes son los ayudan a comprobar el inventario; frecuentemente india anticuadas o invendibles. inventarios perpetuos, y éstos se usan en vez de una cuenta n la fecha del balance general, el auditor debe quedar sala frecuencia con que se reconcilian los inventarios perentarios físicos es adecuada. trabajo. Durante la auditoría de los inventarios se acapos de papeles de trabajo. Estas relaciones deben mostrar cantidad y clase de trabajo realizado en relación con el

 inventario y deben contener también descripciones completas por escrito del •trabajo, así como también comentarios de carácter general del personal del cliente del auditor, hechos durante el curso de la auditoria. Se pre-

papeles de trabajo (véanse Modelos 43, 44 y 45). En Audisentan algunos toría Modelo aparecen otros papeles adicionales.

Los papeles de trabajo mostrados pueden preparane en relación con la auditoría de cualquier inventario. Los que se presentan son únicamente formas sugeridas, puesto que cada auditoría individual debe tratarse de acuerdo con las necesidades del compromiso contraído, los tipos de inventario y la cantidad de trabajo que ha de hacerse. En algunas auditorias podrán no usarse algunos de los ’papeles de trabajo mencionados aquí y en la Auditoría Modelo.

3. Cotéjense las cifras de la cuenta original con los resúmenes de inventario. El auditor debe obtener las etiquetas u hojas en que se anotaron las cifras originales de las partidas contadas en el inventario, para verificar la exactitud de las transcripciones a los resúmenes del inventario. En este cotejo, el auditor debe asegurarse que las cantidades —docenas, resmas, cientos, etc.— aparecen en la misma unidad en los datos originales y en las hojas de resumen en que se aplicarán los precios.

Modelo 43 PRUEBA DE LAS CANTIDADES DE INVENTARIO

Revisado porFecha_

Preparado porFecha

INWOOD COMPANY

RELACIÓN DE PRUEBAS DE CANTIDAD DEL INVENTARIO

—

Compañía cliente	1 Referencia hoja N°	Auditor	Cantidad	Más que el	Menosi que el cliente

Partida	Unida.	Cantidad según	auditor	Observaciones
Parte N° 86	Por par			
4	8,300	8,300		
Parte N° 87	Parte N° 121	tia Pordpar	tida	Por par-
5	6	10,100	7,200	11,100 7,200
1,000		La cuenta del auditor es correcta		
Parte N° 246	Parte N° 862	tida Por par-	tida	Por
par- 7	8	6,800	2,400	6,200 2,400
600	j La cuenta del auditor es correcta			
tida				
34,800	35,200			

Valor de inventario de las partes probadas $104,400 Valor de inventario de todas las partes .. $348,000

Porcentaje probado 3W

DDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

io tiene las características de una prueba en todas menos en

extremadamente pequeñas. Normalmente sera sunciente un más del 25 por ciento de las partidas para convencer al

tr,.hnin de oficina de transcripción y de la

te

junto. En caso de que se usen tarjetas o cintas de elaboradatos con objeto de contar las transferencias, estas tar[odrán seleccionarse al azar, o por bloques de partidas sinfi_

he

[entario. El auditor debe aseguiiii.c

finales están firmadas o llevan las

rsonas responsables de su compilación. Esto es necesario con

responsabilidades en caso ae errores.

uense las multiplicaciones, sumas y resúmenes totales. El

,

verificar la exactitud ae las

s en las hojas de inventario. Es importante asegurarse que nrecios unitarios figuren en unidades exactas: docenas,

cena; toneladas, precio por tonelada; etc.

Una hoja original de inventario mostraba 1,000 docenas, y la ipción en el resumen mostraba 1,000 unidades; el costo unitario $1.50 por unidad; el inventario resultó subestimado en $16,500.

:ación de las multiplicaciones y sumas de columna se hará muestra predeterminada. El auditor debe decidir sobre la estas pruebas (indicadas a continuación), y su decisión debe cualidad general de los métodos empleados en tomar invenactitud de los resultados. Por regla general, las cantidades nventario deben verificarse con mayor detalle que las cantias, en razón de que representan un valor considerablemente itidades grandes. Debe recordarse siempre, sin embargo, que le dar por resultado una subestimación de gran significación da importante, aun cuando el error parezca pequeño. Con: no debe pasarse por alto una prueba completa de las pelas. Frecuentemente podrán descubrirse con este escrutinio es. personas opinan que si un inventario es pequeño, deben ves las multiplicaciones y sumas. Sin embargo, si el inventario evidentemente carece de importancia y no requiere pruebas como en los casos en que es importante. ión del contador relacionada con la prueba de las multisumas podrá exponerse en la forma siguiente:

::iónese una muestra al azar de las hojas de inventario y verifíquense talas de todas las hojas en la muestra; y íquense las multiplicaciones de todas las partidas en la muestra, iónense partidas al azar de las hojas de muestra y de las hojas fuera muestra para verificar las multiplicaciones hasta que los resultados satisfactorios. En caso de que los resultados de la prueba no sean atentes, amplíese la muestra, o rechácese el conjunto.

 O bien de la manera siguiente:

a jor dcieennetonee(dvo conrese

a) elVerifíquense porcentaje las en multiplicaciones poreiciento

to hacia

aedeiia naorrimenoshacia del 7a b0

las circunstancias, el control interno mecánico prueba en uso) de las cifras en dólares del inventario,

delasun

segedne

y el equipo

incluyendo aproximadamente

eneninnileeninmvez o inventario el 40 por ciento de las partidas. ud ee 70elas por

scurenatso deresum*

b) Verifíquense

del 20 por ciento) de los dólares en el inve

inventario, incluyendo aproximada-

mente 40 por ciento de las partidas.

O en esta otra forma:.

a) Verifíquense todas las multiplicaciones que arrojen un total de más de

$500, pero inclúyase cuando menos el 70 por ciento del importe en dólares del inventario.

b) Verifíquense las sumas de las hojas de inventario hasta la ol

c umna de $100.

Al verificar las sumas es un buen sistema sumar las hojas individualmente y no arrastrar las sumas a la hoja siguiente sano registrar el total de cada página en un papel de trabajo; procediendo de esta manera, en caso de que se encuentren errores al verificar los precios o las cantidades, habrá que cambiar únicamente una hoja.

Si se llevan los inventarios en tarjetas perforadas o en medios magnéticos, podrán seleccionarse al azar gavetas de tarjetas o cintas de partidas similares del inventario, elaboradas hasta la etapa de la copia impresa, cotejándolas con la copia impresa similar del cliente. Igualmente, en caso de que el auditor considere adecuado el control interno sobre los inventarios y el equipo de elaboración de datos, podrá aceptar la copia impresa original del cliente y comprobar su exactitud, o hacer una prueba con una muestra de las partidas en la copia impresa_

5. Cotéjense los resúmenes de inventario con ¡as cuentas aux:liares y de control. En caso de que se lleven cuentas auxiliares de inventario perpetuo, el auditor debe cotejar estas cuentas con las partidas en los resúmenes del inventario. Deben anotarse todas las discrepancias importantes, investigarse y ajustarse. Debe tomarse un balance de comprobación de las cuentas auxiliares y compararlo con la cuenta de control: caso de haber diferencias deben explicarse, si es posible; si no es posible, debe ajustarse la cuenta de control para que concuerde con la suma de las cuentas auxiliares ajustadas,

desPués que las pruebas de precio y cantidades físicas han comprobado la exactitud de las cuentas auxiliares.

6. Pruébese la fijación de precios del inventario. Los precios aplicados por el cliente al inventario debe probarlos el auditor para estar seguro de que está imparcialmente presentado y puede incorporarse al balance general y al estado de ingresos. El auditor debe leer cuidadosamente las instrucciones del cliente para preparar el inventario, caso de que las haya, en cuanto se refieren a la fijación de precios. A continuación aparecen en las subsecciones siguientes comentarios sobre partidas específicas y los procedimientos aplicables.
TORTA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

reas; mercancías; suministras. Cotéjese el precio usado con el costo según factura y con los precios corrientes tense en consideración los gastos de transporte de llegaos comerciales y por pronto pago. La prueba debe abar70 por ciento del total de dólares en el inventario de r mercancía, o bien puede hacerse la prueba de acuerdo e aceptación o recusación fijados por la calidad de la

primas constituyen los materiales primeramente adquiricación. Inventario de mercancías es el término comúnas empresas mercantiles para designar las existencias cooveedores sirven a los fabricantes y a las organizaciones servicios. Los procedimientos de auditoría para cantidalos mismos para estas tres clases de inventarios. Cuando son de importancia, podrán inventariarse en forma estiuna inspección más bien que por cuenta física, peso o

cebe poseer un claro entendimiento de lo que constituye de las materias primas y de la mercancía. El costo está rcio en factura, los gastos de transporte hasta el almacén echos y los seguros de transporte; los descuentos comerto pago constituyen reducciones del precio en factura. a una sección anterior, las bases para fijar los precios de de mercancía en el inventario son el costo; el mercado; de costo o mercado; el último costo; el costo de reemntradas, primeras salidas; últimas entradas, primeras saromedio proporcional; y de precio fijo para existencia No está dentro del campo de un texto de auditoría enios pormenorizados sobre las teorías, ventajas y desventos métodos de fijación de precios. Cada método tiene oponentes; el auditor debe estar familiarizado con todos que sea el método usado para calcular los precios de tenerse en cuenta que el objetivo principal de fijar prees determinar el costo periódico justo de las ventas y las das líquidas de un ejercicio social, aplicando los costos y a los ingresos correspondientes. Además, la base de fijaebe ser uniforme de un período a otro; y si se hace un r, debe explicarse. Las bases empleadas para fijar los preene en el balance general o en una nota de pie de panento. Igualmente, el auditor debe insistir en que su cliente lo para. calcular el costo de las ventas y determinar el io residual que refleje con propiedad las utilidades líquidas. a de precios de las materias primas, suministros y mercanarios, las facturas constituyen la fuente de informes para a; y en la prueba de los precios usados deben verificarse

los costos en factura, gastos de transporte y otros. Deben

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

obtenerse precios corrientes del mercado consultando la prensa diaria, las revistas comerciales y el departamento de compras. Las partidas correspondientes a gastos de transporte, derechos y seguros, que se suman al costo, deben sumarse igualmente a los precios de oferta de reemplazo al comparar los dos precios. Si un cliente compra a precios superiores al mercado, existe una situación anormal que debe investigarse. Determinadas materias primas, mercancías y suministros no se prestan fácilmente a contarlas, pesadas o medirlas. En caso de que se dé fe a los inventarios en libros, deben estar justificados por medio de una prueba competente de la cantidad física. En numerosos casos se emplean expertos técnicos para verificar inventarios especializados.

Los papeles de trabajo de inventario en la Auditoría Modelo que acompaña a este texto deben examinarse, juntamente con los Modelos 44, 45 y 46.

Trabajo en proceso. Las materias primas y las mercancías terminadas que aparecen en los inventarios no se hallan en un proceso de evolución. El trabajo en proceso está en un estado de desarrollo y es por tanto difícil que• se preste a una auditoria. Un programa de auditoría de los inventarios de trabajo en proceso variará de acuerdo con el sistema de contabilidad de la organización y la naturaleza de los procesos y operaciones de la empresa. El auditor debe familiarizarse con el sistema de

Modelo 44 PRUEBA DE LOS PRECIOS DE INVENTARIO

Preparado por— INWOOD COMPANY

Fecha RELACIÓN DE PRUEBAS DE PRECIOS DE INVENTARIO
Revisado por— PARTIDAS ADQUIRIDAS

Fecha Diciembre 31, 1959

Partida

Parte N° Parte N° Parte N° Parte N° Parte N° Parte N° Parte N°

Referencia hoja N°

Total de partes probadas Total de partes Porcentaje probado

29 30 31 32 33 34 35

Unidad

Por partida

Por partida

Por partida

Por partida Por partida Por partida Por partida

Cantidad

7,000 2,100 12,200 6,800 1,100 11,500 16,000

56,700 226,000 25%

Precio

de la comPafila

$4.90 2.80 3.60 8.23 5,00 1.05 2.00

Precio de mercado

Proceden-

cia

Vendedor, Vendedor

Corredor

Vendedor

Vendedor)

Vendedor Vendedor

Importe

$4.60 3.00 3.50 8.50 4.75 1.10 2.00

Observaciones

Cámbiese inventario

Cámbiese inventario

Cámbiese inventario

MITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

o antes de tratar de verificar los inventarios de trabajo cualquier tipo de sistema de costos, hay tres elementos rica que entran a formar parte del proceso: a) costo del b) costo de la

mano de obra directa de fábrica, y c) de fabricación. a de costos forma parte integral del sistema general de s inventarios de trabajo en proceso podrán verificarse con

Modelo 45 PRUEBA DE LOS PRECIOS DE INVENTARIO

INWOOD COMPANY

RELACIÓN DE PRUEBAS DE PRECIOS DE INVENTARIO

PARTIDAS FABRICADAS

Diciembre 31, 1959

)r id

da r ida Ir ida'

ir

ida

Precio del cliente

dadMate-

rial

$4.00

6.00 2.00 3.00 7.00

Manó Gastos de de FáObra brica

$2.00

4.00 2.00 1.75 2.00

$4.00

8.00 4.00 3.50 4.00

Total

Gastos de Fábrica

$10.0

18.06 8.00 8.25 13.001

(Mano

rial

$4.00

7.00 2.00 3.00

Gastos

de de FáObra brica

$1.40 $2.80

4.00 8.00 2.20 4.40 1.75 3.50 1.50 3.00

Total

$ 8.2

19.001 8.60 8.25 12.50

Observaciones

Redúzcase inventaño

Redúzcase inventario

de las partidas probadas .... $ 342,500 rio del total de las partidas $1,490,000
3o..... 23%

ratificación del vendedor. informes de trabajo. listribución real de gastos de fábrica.

nto a los tres elementos de costo, de la manera siguiente:

i los cargos a la cuenta de Trabajo en Proceso por concepto de primas transferidas. los cargos por mano de obra a Trabajo en Proceso. el acierto en la distribución de gastos indirectos a Trabajo en

de costos no está relacionado con la contabilidad gene)sible obtener costos exactos para los inventarios de tra-

B ◆ ◆◆

0

>.-.

u 4 p

4

o

Ñ

SW

e£

9

ñ

ú

N

V

uu

N

r

4!

00oa

1

1,

ITORIA : PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

pero es improbable que la contabilidad de costos sea ste un sistema de costos, podrá ser difícil practicar una bajo en proceso hasta la fecha del balance general en ::uando no hay sistema de costos, el auditor podrá verse r —parcialmente— en las estimaciones de los empleados nes disponibles y los costos del año anterior. El ejemplo un método para calcular aproximadamente el invenrn proceso:

erificación aproximada del inventario de trabajo en proceso: de enero 1, 1959: primas $ 10,000 proceso 35,000 as terminadas 45,000 $ 90,000

s adquiridos $300,000 obra
400,000 directos 200,000 900,000

$990,000 s partidas vendidas en 1959 (según Icificaciones de costos y estimaciones bles, o los costos unitarios de 1958) . 880,000

ventarios en diciembre 31, 1959 $110,000 entario de materias primas, contado y valuado $ 14,000 entario de mercancías terminadas, ontado y valuado 54,000 68,000

’rabajo en proceso, en diciembre 31, 1959 .... $ 42,000

la auditoría en los libros de contabilidad del trabajo en rificarse las sumas y multiplicaciones sobre una base de una forma que en cualquier otro inventario. Las

órdeboletas de trabajo u órdenes de producción o costos se totalizan y cotejan con la cuenta de control de TraLos libros auxiliares de trabajo en proceso deben exa[uirir la seguridad de que las materias primas se han lades apropiadas a la cuenta de Trabajo en Proceso; si entidades erróneamente, el inventario de trabajo en prot su importe o la cifra de mercancías terminadas o el starán equivocados, en caso de que el producto haya)a de mercancías terminadas o haya sido vendido. Es ajustes si los costos de materias primas están equii los precios de los inventarios de materias primas jo de costo o mercado, por ejemplo, entonces el costo imas, el de mano de obra directa y los costos indirectos de trabajo en proceso deberán valuarse igualmente al pre-

esto o mercado. Debe mantenerse siempre la uniformidad.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

409

Las órdenes de producción para trabajo en proceso podrán igualmente probarse para determinar la exactitud del costo de la mano de obra en proceso. Esto se consigue cotejando los libros de costos de mano de obra y los registros de los tomadores de tiempo con los libros auxiliares de trabajo en proceso. De la misma manera, en caso de que se usen costos estándar, las cuentas de variantes podrán examinarse para averiguar si ha habido cargos en defecto o en exceso basados en costos estándar y costos reales.

Los costos indirectos de fábrica se distribuyen en la producción usando numerosas bases. Cualquiera que sea el método en operación, el auditor debe comprenderlo; y debe examinar la distribución de los gastos indirectos en los libros de trabajo en proceso para determinar la exactitud de la distribución y el importe exacto en dólares del inventario de trabajo en proceso. El auditor debe verificar también las partidas que forman los gastos indirectos de fábrica para asegurarse que no están incluidos los costos de venta, de administración y otros fuera de las operaciones y que todos los costos de fábrica además del material directo y la mano de obra directa están incluidos.

En caso de que se usen diferentes bases de distribución para los gastos indirectos en diferentes departamentos y divisiones de una compañía, el auditor debe asegurarse de que se distribuyen en forma equitativa.

Para distribuir los costos indirectos de fábrica entre los costos del producto, debe fijarse una tasa normal; esto es, los gastos indirectos deben distribuirse de forma que se fijen costos normales más bien que costos reales. Este procedimiento nivela el costo de fabricación de los productos y hace necesario abrir cuentas de Gastos Indirectos Absorbidos en Defecto y Gastos Indirectos Absorbidos en Exceso. El auditor debe adquirir la seguridad de que estas cuentas no se convierten en una adición a la de Trabajo en Proceso para los gastos indirectos absorbidos en defecto y una deducción de la cuenta de Trabajo en Proceso para los gastos indirectos absorbidos en exceso; todos los saldos que se hallen en estas cuentas deben cargarse o acreditarse directamente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, o distribuirse entre las cuentas de Trabajo en Proceso, Mercancías Terminadas y Costo de Ventas.

Al practicar la auditoría del trabajo en proceso, debe tenerse cuidado de que el costo de los trabajos de reparaciones y los de fabricación de activo fijo no se hallen incluidos. En caso de que estas partidas estén incluidas, deben hacerse ajustes para transferirlas a sus cuentas correspondientes. Debe tenerse igualmente cuidado de verificar la transferencia, según libros, de todas las mercancías que salgan de Trabajo en Proceso y pasen a Mercancías Terminadas.

Deben examinarse los libros de trabajo en proceso para tener la seguridad de que se ha dado salida en ellos a la producción embarcada. Un examen de los libros de ventas y su cotejo con los libros de trabajo en proceso será suficiente para mostrar la situación. Si el sistema de costos no está correlacionado con los libros generales, podrá presentarse esta

'te; si los libros de costo son exactos y no concuerdan sales, la situación podrá explicarse únicamente por haber trabajo en proceso al inventario de mercancías terendo además fijado el costo de la venta al tiempo de

partes terminadas. Cuando se compran las mercancías nadas, la fijación de precios y el procedimiento de audilos principios discutidos al tratar de "Materias Primas; inistros". En caso de que se fabriquen las mercancías Finadas, el procedimiento aplicable es el usado para el o, que ya se ha descrito, más algún trabajo adicional. ventano deberán probarse cotejándolos con la cuenta amputarse el inventario calculando hacia atrás hasta la m caso necesario. Las discrepancias deben explicarse a uditor. Deben cotejarse los libros de embarques en su arte a los últimos días o semanas del período en que se >ría con las facturas y libros de inventario, para tener ue no se han incluido en el inventario partidas factura, o ambas. Si la venta se ha cargado en libros al corcha facturado o embarcado, debe disminuirse consecuenL de Ventas y aumentarse la de Inventario, puesto que rtenecen todavía al cliente del auditor. apradores adquieren las mercancías bajo contratos espe'ceden precios inferiores a los que rigen normalmente, renta en estos casos deben cotejarse con los costos de los gastos de venta, con objeto de determinar si los ativos; si no lo son, los inventarios correspondientes de o deben reducirse del costo al precio de venta menos

cionarse las tarjetas de partidas inactivas en existencia de que las mercancías no son anticuadas en cuanto se o, con una pérdida resultante no cubierta por ninguna partidas deben discutirse con el cliente antes de que el mvisión para posibles pérdidas. Irse el corte apropiado para las compras. El procediacto para fijar el corte en las compras sigue la recepción , excepto al final del ejercicio social en que las mercanror las que el comprador ha contraído una obligación adirse al inventario, con objeto de contabilizar la venta de bros del proveedor. Todas las mercancías recibidas hasta do (o en tránsito f.o.b. origen en la fecha de cierre del Incluirse en el inventario. Aun cuando se reciba una en el período sigu'ente, estas partidas recibidas o en cluirse en el inventario y en las cuentas por pagar. A minar con propiedad el corte, deben cotejarse las face entradas y los de inventarios. Este cotejo debe hacerse

abarcando algunas semanas antes del fin del período, con objeto de tener la seguridad de que todas las facturas y entradas de mercancía están incluidas en el inventario. Deben examinarse los mismos libros abarcando un período de varias semanas después del fin del año para determinar que todas las facturas y entradas de mercancía contabilizadas en el nuevo período son aplicables a éste.

EJEMPLO. El descubrimiento del fraude al cotejar los informes de taep‘;án, las facturas y los libros de inventario puede ilustrarse como sigue: X era jefe de departamento y comprador de mercancías orientales valiosas. Alquiló personalmente una oficina bajo un nombre supuesto como comerciante en artículos orientales. Como comprador, X hacía un pedido de gran ’cantidad de alfombras y tapices orientales. Un cómplice suyo entregaba una pequeña cantidad de ellos en el departamento de recepción de la empresa donde X prestaba sus servicios, obteniendo de esta forma un recibo del departamento de recepción por el embarque. Entonces X aumentaba en el recibo la cantidad de mercancía recibida y solicitaba un cheque por el importe de la cantidad aumentada. El cheque se extendía pagadero a la orden del comerciante con nombre supuesto, recibiéndolo y cobrándolo X. El auditor cotejó los libros de inventarios con las facturas abarcando un periodo anterior y otro posterior a la fecha del balance general y descubrió el fraude.

Deben vigilarse cuidadosamente las compras de suministros, servidos y activo fijo, con objeto de que el costo de las compras en el inventario no esté sobrestimado.

8. Determínese el corte apropiado en las ventas. Normalmente, las ventas y los valores a cobrar se contabilizan como tales al hacer entrega de la mercancía a un comprador o a un servicio de transporte. Podrá alterarse esta costumbre en el caso de las ventas C.O.D. (véase página 347), y no se aplica cuando las ventas se hacen f.o.b. destino o cuando son pagaderas contra letras de cambio a la vista. Podrá contabilizarse la venta al hacer el embarque, aun cuando el derecho de propiedad podrá no adjudicarse al comprador hasta que reciba las mercancías. Por tanto, la prueba habitual de que el inventario se convierte en valores a cobrar es la entrega de la mercancía, con las excepciones que se acaban de anotar, y excepto en ciertos contratos de construcción en que se hacen facturas provisionales, o en las ventas a plazos en que los derechos y obligaciones de comprador se adquieren antes que el título de propiedad.

Por regla general, las mercancías deben aparecer en los inventarios de la persona que tenga título legal de propiedad, que normalmente es la persona responsable del pago.

Deben cargarse a los compradores todas las mercancías embarcadas hasta terminar el período, con la consecuente reducción del inventario en libros, aun cuando el comprador solicite una facturación retrasada.

Las mercancías facturadas a los compradores antes de cerrar el período, pero embarcadas después de cerrarlo, deben excluirse del inventario únicamente si ya se ha transferido el título de propiedad y el vendedor conserva en almacén las mercancías por cuenta del comprador. Para ve-

rificar los embarques retrasados, cotéjense las facturas de

ITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

re durante un lapso que abarque seis o siete días antes sierre del período y otros tantos después de esta fecha. sferido el título de propiedad, debe hacerse una contrato que contabilizó la venta, incluyendo nuevamente las inventario. Aun cuando la aplicación de la regla del wopiedad" es estricta cuando se trata de fijar impuestos riterio apropiado para la inclusión en inventario, no siemt solucionar en forma práctica numerosos problemas de

n y cotejo de los libros de ventas, pedidos, facturas de embarque durante un lapso que cubra los últimos días Lue se practica la auditoría y por otro que comprenda eríodo siguiente, para convencerse de que las ventas y ansiguientes del inventario están contabilizadas en el petuditor debe tener cuidado de que no haya facturas ficas de documentos de embarque ficticios hechos con el as utilidades líquidas. La ratificación de las cuentas por ✓ste fin; igualmente, los asientos que cubran numerosas 1 período siguiente podrán ofrecer una indicación de esta

ce la seguridad de que el tratamiento de las mercancías

Como ha quedado indicado, las mercancías en trán cliente del auditor deben incluirse en el inventario si ha de propiedad sobre ellas y si el comprador tiene aviso ncías están en tránsito. Si el título de propiedad de las lo no ha sido adjudicado, los asientos cargando Invento Cuentas por Pagar deben invertirse. ías en tránsito al terminar el período naturalmente no larse hasta que se reciban. Deben prepararse papeles de mercancías en tránsito, haciendo una lista de los embarse una cuenta separada en el mayor para las mercancías Meto de contabilizar las compras no recibidas si se tiene ad sobre ellas, de manera que los inventarios totales puen su valor exacto. ligarse las condiciones de embarque para determinar la mercancías. Si éstas son embarcadas f.o.b. punto de one que el derecho de propiedad se adjudica cuando se mpresa pública de transporte. En estos casos, las mercanir en el inventario de mercancías en tránsito. Si el emlestino, el título de propiedad no se adjudica al compramías no se consideran en tránsito hasta que este último egada. En este caso es necesario hacer una contrapartida contabilizó las compras si no se recibe aviso de llegada ese el tratamiento contable que se aplica a las mercancías risión y a las enviadas en consignación. Las mercancías

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

enviadas en consignación deben incluirse en el inventario y excluirse de las cuentas por cobrar. Las mercancías en existencia en comisión deben excluirse del inventario. Hoy en día numerosas compañías contabilizan como ventas las mercancías enviadas en consignación, y como compras las recibidas en comisión, particularmente cuando las

devoluciones y otras pérdidas no son mayores que las que ocurren en las ventas y compras ordinarias.

Si una mercancía enviada en consignación ha sido contabilizada en el debe de las Cuentas por Cobrar y en el haber de Ventas, es preferible que los asientos se inviertan en los libros del remitente y que las existencias en manos del consignatario queden incluidas en el inventario del remitente.

Al practicar la auditoria de las mercancías enviadas en consignación, debe examinarse la correspondencia, los libros de embarque y los informes de consignaciones, complementando el examen con una ratificación de la mercancía enviada. El auditor debe examinar el contrato de consignación y estudiar sus condiciones respecto a remesas de fondos, garantías, precios de venta establecidos, ampliaciones de crédito concedidas al consignatario, la contabilización de los gastos de transporte y de seguros, el método a seguir para calcular la comisión del consignatario y otros detalles de importancia. • El auditor debe obtener la ratificación del consignatario de toda la mercancía en su poder en la fecha del balance general, su precio de venta, el saldo a favor del remitente, las cuentas por cobrar que tenga el consignatario en caso de que el remitente deba recibir el pago de ellas, las comisiones acumuladas si el remitente debe enviarlas al consignatario y los gastos pagados por este último que hayan de deducirse cuando remita fondos.

Las mercancías en existencia recibidas en comisión deben contabilizarse por separado del inventario propio. Deben contabilizarse los artículos recibidos en comisión y las comisiones devengadas.

Al examinar las mercancías recibidas en comisión y su contabilización, el auditor deberá:

a) Examinar los contratos que norman estas operaciones y la correspondencia

e informes correspondientes que cubran el período en que se practica la auditoría b) Obtener una lista de las mercancías en existencia c) Hacer una prueba de las cantidades de artículos en existencia y recon-

ciliarlas con la contabilidad de los consignatarios d) Obtener ratificaciones de los remitentes y cotejarlas con las pruebas de

las cantidades e) Verificar las ratificaciones de los remitentes respecto a remesas de fondos

no hechas correspondientes a las ventas y obligaciones contingentes que pueda haber y otros detalles.

Deben solicitarse ratificaciones aun cuando no haya mercancías en comisión en existencia en la fecha del balance general, con objeto de probar este punto y fijar los créditos o cuentas por pagar.
DMA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

durante un lapso que abarque seis o siete días antes re del período y otros tantos después de esta fecha. ido el título de propiedad, debe hacerse una contraque contabilizó la venta, incluyendo nuevamente las iventario. Aun cuando la aplicación de la regla del piedad" es estricta cuando se trata de fijar impuestos rio apropiado para la inclusión en inventario, no siemolucionar en forma práctica numerosos problemas de

y cotejo de los libros de ventas, pedidos, facturas de nbarque durante un lapso que cubra los íntimos días se practica la auditoría y por otro que comprenda odo siguiente, para convencerse de que las ventas y iguientes del inventario están contabilizadas en el pelitor debe tener cuidado de que no haya facturas ficde documentos de embarque ficticios hechos con el utilidades liquidas. La ratificación de las cuentas por fin; igualmente, los asientos que cubran numerosas eríodo siguiente podrán ofrecer una indicación de esta

la seguridad de que el tratamiento de las mercancías Como ha quedado indicado, las mercancías en tránente del auditor deben incluirse en el inventario si ha le propiedad sobre ellas y si el comprador tiene aviso ías están en tránsito. Si el título de propiedad de las no ha sido adjudicado, los asientos cargando InvenCuentas por Pagar deben invertirse. en tránsito al terminar el período naturalmente no -se hasta que se reciban. Deben prepararse papeles de rcancías en tránsito, haciendo una lista de los embaruna cuenta separada en el mayor para las mercancías eto de contabilizar las compras no recibidas si se tiene sobre ellas, de manera que los inventarios totales puesu valor exacto. arse las condiciones de embarque para determinar la mercancías. Si éstas son embarcadas f.o.b. punto de le que el derecho de propiedad se adjudica cuando se presa pública de transporte. En estos casos, las mercanen el inventario de mercancías en tránsito. Si el ern;tino, el título de propiedad no se adjudica al compraas no se consideran en tránsito hasta que este último ada. En este caso es necesario hacer una contrapartida ntabilizó las compras si no se recibe aviso de llegada re. el tratamiento contable que se aplica a las mercancías y a las enviadas en consignación. Las mercancías

enviadas en consignación deben incluirse en el inventario y excluirse de las cuentas por cobrar. Las mercancías en existencia en comisión deben excluirse del inventario. Hoy en día numerosas compañías contabilizan como ventas las mercancías enviadas en consignación, y como compras las recibidas en comisión, particularmente cuando las devoluciones y otras pérdidas no son mayores que las que ocurren en las ventas y compras ordinarias.

Si una mercancía enviada en consignación ha sido contabilizada en el debe de las Cuentas por Cobrar y en el haber de Ventas, es preferible que los asientos se inviertan en los libros del remitente y que las existencias en manos del consignatario queden incluidas en el inventario del remitente.

Al practicar la auditoría de las mercancías enviadas en consignación, debe examinarse la correspondencia, los libros de embarque y los informes de consignaciones, complementando el examen con una ratificación de la mercancía enviada. El auditor debe examinar el contrato de consignación y estudiar sus condiciones respecto a remesas de

fondos, garantías, precios de venta establecidos, ampliaciones de crédito concedidas al consignatario. la contabilización de los gastos de transporte y de seguros, el método a seguir para calcular la comisión del consignatario y otros detalles de importancia.

El auditor debe obtener la ratificación del consignatario de toda la mercancía en su poder en la fecha del balance general, su precio de venta, el saldo a favor del remitente, las cuentas por cobrar que tenga el consignatario en caso de que el remitente deba recibir el pago de ellas, las comisiones acumuladas si el remitente debe enviarlas al consignatario y los gastos pagados por este último que hayan de deducirse cuando remita fondos.

Las mercancías en existencia recibidas en comisión deben contabilizarse por separado del inventario propio. Deben contabilizarse los artículos recibidos en comisión y las comisiones devengadas.

Al examinar las mercancías recibidas en comisión y su contabilización, el auditor deberá:

a) Examinar los contratos que norman estas operaciones y la correspondencia

e informes correspondientes que cubran el período en que se practica la auditoría b) Obtener una lista de las mercancías en existencia c) Hacer una prueba de las cantidades de artículos en existencia y recon-

ciliarlas con la contabilidad de los consignatarios d) Obtener ratificaciones de los remitentes y cotejarlas con las pruebas de

las cantidades e) Verificar las ratificaciones de los remitentes respecto a remesas de fondos

no hechas correspondientes a las ventas y obligaciones contingentes que pueda haber y otros detalles.

_ nn rviandn nn haya mprranrlac

Deben solicitarse comisión en existencia en la fecha del balance general, con objeto de

mientas por pagar.

r.,,mai.
IUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

íquese la mercancía en depósitos. Cuando las mercancías

cenes públicos de depósito, el auditor debe inspeccionar los

rjannraAne rnrn”

depósito. En caso de que estos - debe obtener una ratificación

de un presuum),

la prenda. Debe indicarse en el balance general la mer-

. Ir. rertifiearlos de denAQ;ta

té pignorada. llenen

noncecuentemente. en condicin-

n ’maracas

ratificación de la existencia

solamente es cías en el almacén de depósito; generalmente no es preciso

tor sospecha que se hayan sacado mercancías sin entregar el _ orronr,ac
almacenadas reoresentaban una

M

te del total de los inventarios, activo circulante o activa

hacerse investigaciones acncionaies; y si n 1 ca o.uUl-

átar los almacenes y examinar y probar los inventarios en

lidad y condición.

iguense las partidas ajenas al inventario. Al exammar los auditor debe asegurarse que las compras de equipo y may trabajo en proceso destinados a la fabricación de activo Han incluidos en el inventario. El inventario deberá estar

icamente de materias primas, trabajo en proceso, partes tercanelas y suministros terminados; la partida nombrada en podrá figurar en una lista separada. inense los compromisos de compra. El auditor debe exatratos que formalizan un compromiso de compra, prepade trabajo donde anote datos completos sobre ellos. Debe os proveedores que ratifiquen las entregas parciales. Estas ntran a formar parte de los papeles de trabajo. Si los pre/cado han bajado hasta un punto inferior al precio del pra, deben hacerse provisiones para cubrir la pérdida liada, a menos que un contrato de venta complementario ción adecuada. Deben establecerse provisiones para posibles misma forma seguida en la contabilización de una baja del ario más bajo de mercado en los inventarios cuando se usa

reservas y, caso de ser importantes, deben mostrarse sepael estado de ingresos. Si se adelantaron fondos a los vendeos compromisos de compra, deben mostrarse por separado o circulante como ”adelantos sobre contratos de compra”. deberán justificarse para tener la seguridad de que reptetos. Deberán investigarse los saldos deudores en las cuentas objeto de determinar si alguno de ellos debe clasificarse > sobre compras. A causa de la posibilidad de pérdidas futuromisos extraordinarios de compras que excedan las necesilis para el futuro inmediato deberán mencionarse claramena de pie de página del balance general o en el informe de

14. Cotéjense los precios de inventario con los recios de venta. Después de haber hecho una prueba del sistema seguido por el cliente para fijar precios a los inventarios, el auditor deberá cotejar productos en el inventario de mercancías terminadas con el correspondiente precio estimado de venta, con objeto de tener una opinión sobre el tipo probable futuro de ganancia bruta y compararlo con el tipo de ganancia bruta del año en curso y de años pasados. Si ha de obtenerse una ganancia, no solamente deberá ser normal el costo de las mercancías terminadas, sino que también el costo de ventas y de administración deberá ser normal. Si se llega a la conclusión de que no podrá obtenerse un margen satisfactorio de utilidad, es posible que el inventario de mercancías terminadas y tal vez el inventario de trabajo en proceso estén sobrevaluados en la fecha del balance general. Si se ha usado el método ueps, es posible que el inventario restante se halle extraordinariamente subvaluado.

15. Elimínense las ganancias de inventario. En un método acertado contable no debe añadirse a los inventarios un margen de utilidad. Si las utilidades entre departamentos, divisiones o compañías filiales se han incluido en el inventario, deben eliminarse.

Si al inventario de trabajo en proceso de un contrato incompleto de una compañía industrial se ha añadido la ganancia, debe eliminarse con objeto de que el inventario no aparezca en exceso del costo y que no se registre la ganancia por anticipado.

En el caso de las compañías constructoras, en que el período de construcción excede al ejercicio social, se acepta como práctica reconocida la inclusión en los ingresos de la ganancia estimada sobre la parte terminada de los contratos existentes para fijar el impuesto federal sobre la renta. Si el cliente del auditor es una compañía constructora y los contratos en proceso contienen una ganancia estimada, el auditor deberá obtener un certificado de arquitectos e ingenieros del porcentaje de trabajo terminado y el costo estimado para completar la obra, El costo total hasta la fecha más el costo estimado -de terminación deben cotejarse entonces con el precio en el contrato, con objeto de determinar si es justa la inclusión de la ganancia; quedarán exceptuados de este cotejo los contratos en que se carga el costo más honorarios fijos. El auditor debe investigar hasta adquirir la certidumbre de que las ganancias o pérdidas sobre todos los contratos terminados en el año que se examina han sido aplicadas a los ingresos. Si las cuentas de contratos terminados están abiertas en la fecha del balance general, el auditor debe investigar la razón por qué no se han cerrado. Podrá suceder que no se aceptó la obra, o que hay un litigio judicial pendiente, o que se pretende traspasar las utilidades a otro año.

EJEMPLO. Cuando no se facturó un contrato por $300,000 de una construcción terminada en 1959, se traspasaron $36,000 en utilidades liquidas a 1960.

Cuando el trabajo por contrato está garantizado, el auditor debe averiguar si la reserva para reparaciones establecida para cubrir las garan-
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

cuada. Deberá cerciorarse de que los cargos por gastos esper

en el precio del contrato. agréguense las partidas pignoradas de los inventarios. Al ved

ventanos el auanor (mur unten-

asignados o pignorados como garantía de préstamo y otros

gravámenes de cualquier otra ciase. hal asignados

os en garantía de préstamo en los bancos deberán verificarse los saldos bancarios. Podrán descubrirse otros gravámenes so_

kntarios si las pólizas de seguros están endosadas a otra persona

lciaria. El certificado de inventario que el auditor obtenga de ebe indicar el inventario pignorado corno garantía de préstamo demás gravámenes. inventarios se compran con cartas de crédito, las mercancías

e acuerdo con el convenio fiduciario deberán segregarse del ropio como propiedades del banco tenedor del convenio. El investigar y cerciorarse de que las mercancías correspondiennvenios fiduciarios no vuelven a usarse como garantía de mi otro banco. líquese la prueba de la ganancia bruta. La valuación del

plicando la prueba de la ganancia bruta sirve como una

aproximada de que el inventario de salida es razonable. La

asa en el supuesto de que el tipo de ganancia bruta en el año

aproximadamente el mismo que el tipo promedio de ganan-

arios anteriores. Cuando se usa la prueba de la ganancia bruta, e que constituye únicamente una prueba de la exactitud en erales del inventario de salida.

la prueba de la ganancia bruta, se procederá de

te:

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

la ala-

iventario de entrada, al costo ompras, al costo

[ellos: Ventas, al precio de venta

Ganancia bruta; 40 por ciento Costo estimado de las ventas

iventario estimado de salida, al costo

$100,000 600,000 $700,000

$900,000 360,000

540,000 $160,000

417

a) Podrán haberse contabilizado ventascnposimesul

simuladas.

b) a las mercancías com-

pradas.b) Podrán haberse inflado las cifras o

haberse asentado equivocadamente las cantidades o los precios en

podrán

alayenvez.

las ventas

”comprasb

podrán costos enlas

eLloinventario,cortes tarieon, o

las sido inapropiados. e) ventasPodrán sin haberhaberseauamumenetadntaoodisminuido

aumentado

disminuido

losoiderabiemeate los

scompreeprascios,rres-

pondientes.

en nlas

f) Podrá haber variado la base para fijar los

Precios en los inventaries de

entrada y de salida.

El mejor uso que puede darse al método de la ganancia bruta en el examen de un inventario es en caso de robos, incendios y conversiones indebidas.

18. Examínese la calidad del inventario. Las mercancías anticuadas nunca deben llevarse en libros a un precio en exceso de su posible realización. Con objeto de determinar cuáles son las partidas anticuadas, el auditor, una vez que haya inspeccionado el inventario, debe discutirlo con su cliente. El auditor debe obtener datos pertinentes acerca de las partidas anticuadas en los inventarios perpetuos basándose en su falta de movimiento; una comparación entre el precio de venta y el precio fijado en el inventario conduce frecuentemente al descubrimiento de los artículos anticuados. Igualmente, un tipo decreciente de rotación podrá servir de guía excelente para descubrir las partidas anticuadas. Cuando se descubre una partida anticuada, deberá castigarse directamente en inventario, o establecerse una reserva de suficiente tamaño para cubrir la pérdida.

De manera similar, las partidas defectuosas o de movimiento lento no deberán sobrevaluarse. Estas partidas podrán venderse finalmente a un precio inferior al costo, y la pérdida posible debe preverse tan pronto como se sospeche. Deben prepararse listas de las partidas suprimidas en el inventario. Nuevamente, la fijación del precio no debe exceder del monto de la realización esperada.

El auditor es responsable en forma generalizada de cerciorarse de

que la calidad de las mercancías es satisfactoria para su reventa o para fines productivos. La cualidad de las mercancías afecta la fijación de precios del inventarie., y considerando que los precios deben fijarse con imparcialidad, el auditor es responsable. De ninguna manera deberá considerarse al auditor como un especialista para determinar la calidad del inventario de su cliente. El certificado de inventarios (Modelo 47) debe llevar una declaración del cliente acerca de la calidad.

19. Compútese la rotación del inventario. La computación de la velocidad de rotación del inventario es frecuentemente una ayuda para a) determinar las cantidades en aumento de mercancías anticuadas e invendibles, y b) determinar la tendencia a comprar anticipándose a las necesidades.

La rotación del inventario se determina dividiendo el costo de las

ventas entre el inventario promedio; mientras mayor sea el número de subperíodos en el promedio, más exacta será la cifra de rotación.
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

rcentaje normal de ganancia bruta en un negocio es pequeño, erá más rápida que en una compañía donde los porcentajes bruta son altos. El auditor debe conocer la rotación noros tipos de industrias y empresas. La rotación podrá verse por la cantidad y b) por el método de fijar precios al invenleterminar la causa de un cambio en la rotación deberán costos unitarios con los de períodos anteriores. mínese el procedimiento aplicado a los materiales de desecho. de los materiales de desecho frecuentemente constituye una ante de ingresos, aun cuando no tenga significación si se la los ingresos totales. Muchas compañías no llevan libros de los desechos, productos secundarios y otros desperdicios. En tsos, deberían contabilizarse estas partidas —cuando menos cantidad—, particularmente si las cantidades son grandes o s valiosos, como en el caso de las limaduras en las operaetales preciosos. se contabilizan, el auditor debe examinar la exactitud del icina en los precios, multiplicaciones y sumas, de igual forma ase de cualquier inventario; debe hacer también pruebas de (aun cuando no se contabilicen), y debe tener especial cui¡ación de precios a estas partidas. A los materiales de desecho un precio razonable que nunca exceda al de su realización Tesos correspondientes a las ventas de desechos deben cotelibros. Irmínese si la cobertura de seguros es apropiada y suficiente. ;os tipos de seguros contra pérdidas que pueden obtenerse mtarios. El tipo de inventario determina en gran medida el que ha de llevarse. En las mercancías pequeñas se necesita amplia cobertura y contra incendios, raterías y robos. El incendios únicamente podrá ser suficiente para los artículos

e metal, como acero en láminas, en barras, etc.

Inar si la cobertura de seguros es apropiada y suficiente, el

cerciorarse de los puntos siguientes:

quiera que se halle situado el inventario debe estar cubierto.

beficiario del seguro debe ser el cliente del auditor o el propietario

gravamen sobre el inventario. analizarse la operación de las cláusulas de seguro de copartici-

observarse las fechas de expiración de la póliza; puede confiarse

lalmente en que los agentes de seguros renovarán las pólizas a su

Vente), pero el auditor no debe confiar en otros.

póliza se extendió originalmente sobre una base provisional, deben

Irse las devoluciones de primas.

oluciones de primas deben acreditarse a las cuentas apropiadas.

se adquiere un seguro adicional ”específico” bajo las pólizas en ara cubrir aumentos en el inventario deben examinarse los informes os mensualmente a la compañía de seguros para ver que concuern la facturación de la compañía de seguros. El auditor no debe

juzgar la suficiencia de la cobertura de seguros comparando los inventarios en el balance general con la suma nominal de la póliza. Las pólizas modernas están redactadas en tal forma que nominalmente aparece una cantidad mínima de seguro; a medida que aumentan los inventarios se adquieren cantidades específicas adicionales de cobertura. Si el promedio en inventario del año es menor que el que cubre el promedio de seguro en vigor, se harán devoluciones de primas.

22. Hágase una auditoría de los inventarios por comparación. Una comparación de partidas con otras similares de períodos anteriores descubre frecuentemente artículos que se venden lentamente, mercancías anticuadas y variaciones innecesarias en cantidad, particularmente aumentos que resultan al comprar antes de que sea necesario, con el consecuente efecto perjudicial sobre el capital en trabajo. Este estudio comparativo puede hacerse como sigue:

Partida	Cantidad			Diciembre 31		Método para fijar	Diciembrereos 31		Importe total Diciembre 31		
	1960	1959	1958	1960	1959	1958	1960	1959	1958

Al hacer estas comparaciones con las materias primas, trabajo en proceso, mercancías terminadas y suministros, el auditor debe determinar que los precios de los inventarios al principio de cada año concuerden con: a) los libros, b) sus papeles de trabajo, c) declaraciones para el pago de impuestos, y d) balances generales. Cualquier variación que se encuentre debe investigarse y mostrarse en el informe de auditoría.

EJEMPLO. Supóngase que una cuenta de Reserva para Pérdidas en Inventario se cerró con la cuenta de Inventario al principiar el ejercicio social; los resultados de las operaciones de ese período estarán inflados.

23. Obténgase un certificado de inventario. Los contadores ordinariamente obtienen de su cliente una declaración por escrito acerca de los inventarios. Un certificado de inventario

deberá comprender declaraciones sobre el título de propiedad; cantidad, calidad, método para fijar los precios, importes totales, compromisos, mercancías anticuadas y partidas pignoradas.

La obtención de un certificado de inventario de su cliente de ninguna manera excusa al auditor de practicar cualquier parte de su trabajo en relación con el examen de los inventarios. Un certificado de esta índole prestará énfasis al hecho de que los estados financieros han sido hechos por la gerencia y no por el auditor. En caso de que no pueda obtenerse un certificado satisfactorio de inventario, es sumamente improbable que pueda rendirse un dictamen sin salvedades.
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

lo 47 ofrece una forma de certificado de inventario. En cada .tditoría, el certificado debe redactarse para adaptarse a las existentes.

Modelo 47

CERTIFICADO DE INVENTARIOS NOMBRE DEL CLIENTE The Somerset Company

PERÍODO TERMINADO

Diciembre 31, 1959

Contadores Públicos Titulados

ros: a opinión, los estados que aparecen a continuación representan con exactitud m la fecha de cierre del período contable mencionado arriba. Los inventarios s como sigue: Materias primas $155,000.00 Trabajo en proceso 45,000.00 Mercancías terminadas75,000.00 Suministros 10,000.00

Otros Total 5285,000.00

representado por lo siguiente: Inventarios físicos
$198,000.00 Inventarios en libros 87,000.00

Total 5285,000.00

todos los inventarios en este total, donde se hallaran. todos los inventarios físicos por cuenta, peso o medida reales. entidades de los inventarios en libros se basan en los inventarios físicos tomados re 30, 1959, y calculados a partir de esa fecha hasta diciembre 31, 1959, de los libros de compras y ventas. materias primas, suministros y mercancías compradas se valuaron al precio más to o mercado, aplicado a cada partida en el inventario. Los costos se calcularon 1 método de primeras entradas, primeras salidas. Como precio de mercado se 1 más bajo de reposición o la cifra neta realizable, menos todos los costos de ita y utilidades. Judo en proceso y productos fabricados terminados se han valuado al costo de exceptuando las partidas anticuadas e invendibles, que se

valuaron en la cifra

le. adas para valuar los inventarios son uniformes con los métodos seguidos al ríodo precedente. (Si han cambiado los métodos, debe declararse así.) mpromisos de compra a un precio mayor al corriente en mercado en la fecha

general. compromisos de venta a un necio .1

sartidas mostradas son propiedad de la no están en la. Se han excluido las consignaciones recibidas. Están excluidos los pagos sobre contratos de compra.

iones correspondientes a todas las partidas que figuran en los inventarios se en la fecha de cierre arriba mencionada.

[cundo ninguna partida facturada o embarcada antes de la fecha de cierre arriba

discrepancias entre las cifras del inventario físico y del inventario en libros, las cifras en libros a la cuenta física.

los inventarios bajo nuestra supervisión, de acuerdo con nuestras instrucciones, e las cuales se entregó a nuestros auditores.

entario es vendible y está en buenas condiciones, exceptuando: Partida X, vacantidad neta de realización.

3n las excepciones siguientes a las declaraciones impresas:

Fecha __Cargo_ _Cargo_

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. a) ¿Cuáles son los requisitos necesarios para tener una seguridad razonable

de un control interno adecuado de los inventarios?

b) ¿Cuáles son las ventajas de un sistema adecuado de control interno de los

preliminares por anticipado para observar la toma

lvehnataareriosl?es arreglos 2. a)

Adinel inventario físico, el auditor discutirá con su cliente los procedimientos

fijar precios y hacer todas las opera_

que han de seguirse para resumir, ciones aritméticas relacionadas con el inventario. Prepárese una lista de varios detalles adicionales que el auditor debe tratar en su entrevista con el cliente en esta etapa preliminar.

Enumérense las características que debe notar especialmente un contador

independiente al observar la toma de un inventario físico. Explíquese el objeto de cada procedimiento de auditoría que aparezca en la respuesta proporcionada.

3. Las normas modernas de auditoría exigen que el auditor esté presente, siempre

que sea factible y razonable, cuando se toma el inventario y que quede satisfecho, por medio de una observación e investigación apropiadas, de la eficacia de los métodos empleados para levantar el inventario y en cuanto se refiere a la confianza que puede acordarse a las declaraciones del cliente sobre los inventarios y los libros de inventario.

La Cronin Company ha estado trabajando varios años. Solicita los servicios de un contador para practicar una auditoría en sus libros del año terminado en diciembre 31, 1960. Es la primera vez que el contador hace una auditoría en los libros de esta compañía.

¿Qué procedimientos consideraría necesarios el auditor para quedar satisfecho de la exactitud del inventario de enero 1, 1960, de manera que pudiera rendir un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros? El inventario fue importante en enero 1, 1960, y diciembre 31, 1960. 4. ¿Qué procedimientos especiales deberá adoptar un auditor independiente para

observar la toma de inventario en que grandes cantidades de productos empacados están almacenados en forma compacta? 5. La Biotic Company es propietaria y opera un centenar de farmacias al menu-

deo. En las oficinas centrales se lleva un sistema de inventarios perpetuos por cantidades, unidades y costos unitarios, costos totales y dirección de la farmacia o almacén de la compañía. Los inventarios en las farmacias y en el almacén los toman empleados de la compañía usando etiquetas numeradas en serie. Los grupos que trabajan en el levantamiento del inventario están compuestos cada uno de dos personas; un empleado anota la descripción y cuenta el número de artículos y los anota en una etiqueta perforada de inventario; el segundo empleado verifica la descripción y la cuenta del primer empleado y separa la parte inferior de la etiqueta perforada.

Las partes recogidas de las etiquetas se envían a las oficinas centrales en donde las descripciones y números de los artículos contados se transfieren a tarjetas individuales perforadas de inventario; los artículos se valúan entonces al precio más bajo de costo o mercado, o se castigan por mercancía estropeada y artículos anticuados, y —usando equipo para la elaboración integral de datos— se multiplican y resumen.

Varias semanas antes de cerrar el ejercicio social, las oficinas centrales en-

vían una copia de las instrucciones de inventario a los auditores.

¿Qué procedimiento seguiría el auditor para verificar el inventario bajo

las circunstancias descritas? 6. Un cliente del auditor, la City Auto Agency, vende automóviles nuevos y usa-

dos y opera también un departamento de servicio. En la fecha de la auditoría,
UDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

10, el inventario de automóviles usados estaba compuesto por cuatro ano sigue:

Explicación	Automóvil usado N° 1	N° 2	N°	N° 4
o en el cambio		$1,700	$2,400	$1,000	$1,400
Ido (1), abajo		300	300	200	200
lel departamento de servicio					
el trabajo en un coche (2),					
jo		60	0	40	160
ón del precio en mercado al					
iudeo según la Asociación					
ional de Comerciantes de					
omóviles:					
fecha del cambio		1,600	2,200	875	1,200
fecha de la auditoría	1,550		2,200	850	1,150
robable de venta en mayo,					
7 (3), abajo		1,600	2,150	825	1,300

el año, se vendieron automóviles nuevos a menos del precio de ndo no se tenía que aceptar un automóvil usado como pago parcial. tidades (en la línea de sobreprecio) representan el descuento que concedido en el automóvil nuevo si no hubiera habido que aceptar usado como pago parcial. rtamento de servicio repara los automóviles usados aceptados en vial y factura al departamento de automóviles usados al costo más por ciento como sobrecargo. Las cantidades en esta línea, en la puesta, corresponden a las facturas del departamento de servicio. epción de los automóviles núms. 2 y 4, que están todavía en ah-

odos los automóviles usados se vendieron al contado durante la semana de mayo, 1960, en las cantidades mostradas en esta línea

mencionada.

licita al auditor que discuta los diversos factores que deben tomarse

[iteración al asignar un valor al inventario de automóviles usados.

te, que indique las computaciones necesarias para llegar a un

ptable de inventario para cada coche en fecha de abril 30, 1960.

(I.A.C.P.T., adaptación)

lel auditor, la Rollaway Company, fabrica cochecitos para liños•

lleva inventarios perpetuos con cantidades y precios. Levanta un

sico completo en noviembre 30 todos los años. El auditor observó

inventario físico en noviembre 30, 1959, y quedó satisfecho de los

os seguidos. Quedó igualmente satisfecho de la exactitud de la

liente, al practicar personalmente cuentas de prueba.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

423

Inventario per-	Inventario per ’peión de la partida	petuo antes del	petuo	
después				
ajuste	del ajuste			
gra (en galones)	lea	662	647	
2,260	2,160			
rueda		8,592	8,708	
das		6,901	6,883	

Hubo diferencias entre la cuenta del cliente y los inventarios perpetuos en aproximadamente 60 por ciento de las partidas. Antes de ajustar los inventarios por las diferencias mayores, de las cuales hubo aproximadamente unas 15, se verificaron los inventarios y se volvieron a contar las partidas. Ejemplos de los ajustes por las diferencias mayores aparecen al final de la pág. 422.

La Rollaway Company no hizo otras pruebas físicas adicionales del inventario durante 1959. Para cerrar el año en diciembre 31, 1959, la compañía usó las cantidades que aparecían en sus inventarios perpetuos.

En forma esquemática, prepárese un programa de auditoría indicando los procedimientos esenciales que han de seguirse en la auditoría de los inventarios de diciembre 31, 1959. No se incluya ningún procedimiento a menos de que se crea que es esencial en las condiciones expuestas.

(I.A.C.P.T., adaptación)

8. Descríbase brevemente el concepto sobre las pruebas físicas razonables en la

práctica de una auditoría para verificar los siguientes tipos de inventarios: a) Mercancía en existencia para su venta en una tienda al menudeo de ropa

para caballero b) Motores para aeroplano y partes en una planta de fabricación de motores

para avión c) Mineral de hierro y chatarra en la planta de una fundición d) La mercancía en una joyería 9. La Burgess Company lleva un sistema de inventario perpetuo en sus oficinas

centrales de contabilidad. El almacenista lleva también un inventario perpetuo, pero únicamente de cantidades, contabilizando las entradas y salidas en tarjetas de inventario cuando recibe mercancías o las entrega a cambio de requisiciones. El almacenista envía luego las requisiciones al departamento de contabilidad. El departamento de recepción envía al departamento de contabilidad informes, que sirven para cargar el inventario perpetuo que se lleva ahí. El auditor cotejó los saldos en cantidades según el inventario perpetuo del departamento de contabilidad con los saldos del almacenista, los encontró iguales y aceptó las cifras. ¿Estuvo acertado o desacertado el auditor al aceptar las cifras? 10. En el curso de una auditoría de las ventas de una compañía, el contador en

jefe encargado del trabajo de auditoríar notificó al contador auxiliar que sería necesario dedicar atención a los libros de embarque de la compañía a) correspondientes al período bajo la auditoría, b) particularmente en un período de varios días antes de cerrar la auditoría, y c) especialmente durante varios días después de cerrar el período de auditoría.

¿Por qué es necesaria la atención descrita en los incisos a), b) y c)? 11. Un cliente nuevo del auditor, ocupado en un negocio no industrial, solicita la

práctica de una auditoría de su contabilidad para el ejercicio social terminado en junio 30, 1960. Ha de prepararse un balance general y un estado de ingresos certificados. Se ha llevado mal la contabilidad de los inventarios. Con objeto de estar seguro del estado de ingresos, es esencial un inventario correcto de junio 30, 1959. La contabilidad de ventas y de compras para inventario se ha llevado bien. Descríbanse los procedimientos que han de seguirse para estar seguro de que el estado de ingresos presentará imparcialmente los ingresos netos del año terminado en junio 30, 1960. 12. Explíquese bajo qué condiciones estaría justificado un auditor en aceptar la

fijación de precios de un inventario sobre las bases siguientes: a) Precio de costo b) Precio de mercado c) Más bajo de costo o mercado d) Costo estándar

Se han fijado los precios en los inventarios uniformemente de un año a otro; y el auditor ha hecho pruebas extensas para comprobar la exactitud, precios y cantidades en el trabajo de oficina.
JDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

retes siguientes, a) prepárense papeles de trabajo para el inventario, n detalle y en total, el

importe justo del inventario en diciern9, y prepárese el asiento necesario de diario para corregir el el cliente. Company, bajo la observancia del auditor, contó sus existencias después de horas hábiles en diciembre 31, 1959, la fecha de la ual. El contador verificó cada una de las cuentas, que se anotaron de inventario que se fijaron a cada una de las partidas. Con las cuenta, el cliente preparó el resumen que aparece a continuación egó al auditor para su verificación, después de haber ajustado la ontrol de Inventario al total que aparece abajo:

Cantidad

360 unidades 24 unidades 82 unidades 50 unidades 34 unidades 110 unidades 25 unidades 400 unidades 70 docenas 95 gruesas

Costo

3.60 docena 4.70 por partida 16.50 por partida 4.62 por partida 5.15 por partida 7.12 por partida 11.10 por partida 9.10 por partida 2,00 por partida 144.00 gruesa

Mercado

3.64 docena 4.80 por partida 16.50 por partida 4.62 por partida 5.20 por partida 7.13 por partida 10.11 por partida 8.10 por partida 2.00 por partida 132.00 gruesa

Total

$1,296.00 211S0 1,353.00 231.00 176.80 783.20 277.50 3,640.00 140.00 1,368.00

$9,477.30

el auditor las cantidades correctas en las etiquetas con el resumen,

partida 3 estaba compuesta de 28 unidades y que la partida 5 lla de 43 unidades.

auditor, un fabricante con un considerable y activo inventario,

[entario de materias primas al cerrar el 31 de diciembre y hace ta misma fecha; la toma de inventario, sin embargo, no se termina ías después. Descríbanse los procedimientos de auditoría respecto rrespondientes de entradas y salidas de material.

los libros de una compañía dedicada al comercio al mayoreo, el

’bre que una parte considerable del inventario de mercaderías ha

n consignación a compradores en otras ciudades y que una parte

stá en almacenes independientes de depósito en otras ciudades.

los procedimientos a seguir para verificar el inventario en con-

los almacenes de depósito.

auditor, una compañía industrial, acostumbra almacenar la mayor

mercancías terminadas en almacenes públicos de depósitos desde

e los embarques a sus compradores. En diciembre 31, 1959, la

uditoría de las cantidades en inventario, las existencias en estos

considerables en relación al activo total de la compañía. Un

en una ciudad distante, operado por una compañía desconocida

r, tiene en su poder la tercera parte de las mercancías terminadas

le los procedimientos adicionales de auditoría, caso de haberlos,

seguirse. las observaciones, en su caso, que deban hacerse en los estados o en los estados adjuntos.

18.

’9.

20.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

425

c) Expónganse las salvedades, comentarios o referencias, en su caso, que deban

aparecer en un informe de forma corta además de las que se indican en el inciso b), 17. La Maysville Car Company celebró un contrato para construir 100 vagones de

carga para una compañía de transportes por ferrocarriL El precio en contrato fue de $600,000. Cada vagón había de pagarse diez días después de la fecha de entrega. En la fecha de la auditoría, los cargos totales a la cuenta de Trabajo en Proceso, bajo el contrato, ascendían a $499,200; se habían entregado 80 vagones y se habían pagado 60. Los restantes 20 vagones estaban terminados en un 80 por ciento.

Se solicita al auditor que prepare un programa para verificar la cuenta de Trabajo en Proceso. También ha de explicar la forma en que han de mos-

trarse los datos en el balance general y en el estado de ingresos. Durante una auditoría de las cuentas de una cervecería se descubre que los depósitos en efectivo por los barriles se facturan a los compradores como parte del precio de venta total, sin indicar en factura que los depósitos se regresarán al devolver los barriles. Cuando un comprador devuelve barriles, la cervecería le abona lit misma cantidad cargada originalmente en factura, para obtener el precio de venta total, y contabiliza la devolución como una compra. El inventario de los barriles en existencia se lleva como activo circulante. En vista de esta situación, ¿qué consejo podría ofrecerse al cliente? En el caso de que un auditor hubiera seguido todos los procedimientos aceptados de auditoría para la verificación de los inventarios, si estuviera convencido de que los inventarios eran justos, y si se considerase en el caso de poder formular un informe sin salvedades, ¿sería aconsejable que solicitan un certificado de inventario de su cliente? El cliente del auditor, un fabricante de mobiliario, organizó recientemente un

departamento para fabricar juguetes, con objeto de utilizar piezas cortas de maderas preciosas que antiguamente se tiraban como desperdicio. Con objeto de transar una disputa entre el contador del cliente del auditor y el gerente del departamento de juguetería, quien opina que no debe hacerse cargo alguno a su departamento por este material, se solicita al auditor que recomiende un método para determinar el importe, en su caso, que podría cargarse al transferir las piezas cortas de madera del departamento de mobiliario al departamento de juguetería, explicando las razones en que se apoye su recomendación. Redáctese una respuesta a esta solicitud. 21. En diciembre 15, 1959, bajo la observancia del auditor, su cliente tomó un

inventario físico completo y ajustó la cuenta de control de Inventario Perpetuo para concordar con el inventario físico.

En diciembre 31, 1959, el auditor decidió aceptar el saldo de la cuenta de control, tomando en consideración las operaciones contabilizadas en esa cuenta de diciembre 16 a diciembre 31. La auditoría se practicaba para el año terminado en diciembre 31, 1959.

Al examinar el auditor el corte en las ventas de fecha de diciembre 15 y diciembre 31, aparecieron las siguientes partidas, que no habían sido tomadas en consideración anteriormente:

Partida	Precio de costo	Precio de venta	Fecha de embarque	Fecha de factura	Crédito a Control de Inventario
A	$300	$400	12-14-59	12-16-59	12-16-59
B	400	550	12-10-59	12-19-59	12-10-59
C	200	275	1-2-60	12-31-59	12-31-59

1ITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

tos de ajuste, en su caso, deberán hacerse para cada partida?

(I.A.C.P.T., adaptación)

spany fabrica equipo agrícola y termina su ejercicio social en ida útil de su producto no pasa de diez años. Cada año aparecen s. Se lleva un inventario de partes para reparaciones; y una s de partes, que muestran los precios para los distribuidores y venta al menudeo; esta lista se publica anualmente. iventarios perpetuos de las partes para reparaciones en cantidades, almente un inventario físico. Para redactar los estados, el invena a los precios corrientes de lista para distribuidores y se reduce ndo una cifra computada de porcentaje de ganancia bruta. r en jefe encargado de la auditoría anual de la Pickit Company uno 30, 1960, al terminar la auditoria debe presentar su trabajo responderá a las preguntas acerca de cada una de las fases de relación con la auditoría del inventario de las partes para reparamplo, se le preguntará si este inventario está comprendido en el inventarios obtenido del cliente. i con la auditoría del inventario de partes para reparaciones, guntas podrían esperarse al revisar el trabajo? encargado de practicar una auditoría en los libros de la Lamían el ejercicio social terminado en octubre 31, 1959, habiendo oba del inventario físico de la compañía en esta fecha. mercancías recibidas hasta octubre 30, 1959, inclusive, se inclulenta física. Las listas de facturas que aparecen a continuación compras de mercancía y están contabilizadas en el registro de meses de octubre y noviembre, 1959, respectivamente:

te	F.O.B.	Fecha de factura	Fecha de recepción de. la mercancia
1959:			
00	Destino	Oct. 20	Oct. 22
00	Destino	Oct. 21	Oct. 23
25	Punto de embarque	Oct. 20	Oct. 30
75	Punto de embarque	Oct. 26	Nov. 5
00	Destino	Nov. 3	Oct. 29
25	Punto de embarque	Oct. 26	Oct. 30
Punto de embarque		Oct. 26	Oct 30
1	Destino	Oct. 21	Oct. 30
7	Destino	Oct. 28	Oct. 30
1959:			
Destino		Oct. 29	NOV. 5
	Destino	Oct. 30	Oct. 31
O	Punto de embarque	Oct. 28	Oct. 30
Punto de embarque		Nov. 1	Oct. 30
0	Punto de embarque	Oct. 26	Nov. 5
	Punto de embarque	Oct. 28	Nov. 4
	Destino	Oct. 28	Nov. 4

inventarios perpetuos y ha de usarse el inventario físico como ar los estados financieros.

de ajuste en el diario serian de sugerirse en vista de los

podrían sugerirse al inventario físico como fue tomado?

24.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

427

En agosto 31, 1960, un incendio destruyó parte del inventario de mercancías terminadas de la Evendale Company. De acuerdo con una póliza de seguros contra incendio que tiene una cláusula especificando un 80 por ciento en seguros de coparticipación, el inventario de la compañía está asegurado por $121,200. Parte del inventario con un costo de $75,000 no sufrió pérdida alguna en el incendio.

Al cerrar el año natural, se toma un inventario físico de materias primas, trabajo en proceso y mercancías terminadas. En diciembre 31, 1958, el total de los inventarios ascendía a $175,000; y en diciembre 31, 1959, importaban $189,500. Un análisis de cuentas seleccionadas del mayor, que se presenta a continuación, muestra lo siguiente en fecha de agosto 31, 1960: 1. Materias primas en tránsito destinadas a la compañía, con un costo de

$10,000, no han sido contabilizadas. 2. La compañía ha recibido facturas importando $8,000 por materias primas

que no ha recibido; esta cifra de $8,000 se ha cargado a Compras de Materias Primas.

Saldos de Cuentas Seleccionadas del Mayor

Explicación

Existencias en Banco Cuentas comerciales por cobrar Inventarios Cuentas comerciales por pagar Gastos de administración Depreciación del equipo de fábrica Mano de obra directa, fábrica Suministros de fábrica Transporte de llegada Diversos gastos de fabricación Impuestos sobre nómina de fábrica Compras de materias primas Descuentos sobre compras Ventas Comisiones sobre ventas

Devoluciones y bonificaciones sobre ventas

Dic. 31, 1959

$ 92,000 146,000 175,000 65,000 205,000 12,000 124,000 4,000 20,000 7,000 5,000 275,500 5,500 600,000 35,000 30,000

Ago. 31, 1960

$112,000 174,000 189,500 80,000 159,000 8,000 85,000 3,700 13,000 4,000 3,800 180.600 3,000 282,000 24,000 2,000

El contador público titulado de la compañía recibe la solicitud siguiente: a) Determinar el inventario antes del incendio en agosto 31, 1960. b) Determinar la indemnización por la pérdida, abonada por la compañía de

seguros.

EJERCICIOS PRACTICOS

The Hollingsworth Cear Company: Caso Práctico de Auditoría: Inventarios y Costo de Ventas. (Véase el tomo II.)
le

CAPITULO XIV

1NTARIOS Y COSTO DE VENTAS

(Conclusión)

SECCION I: COSTO DE VENTAS

lítulo se completará el examen de los inventarios y del costo

Irendidas. Se concederá énfasis especial al control interno

a los procedimientos de auditoría necesarios en las com-

utas y reducciones al inventario.

ión de los inventarios de materias primas, trabajo en pro-

las terminadas —presentada en el Capítulo XIII— se

de los materiales de las mercancías vendidas. Los inven-

en el balance general deben coincidir con los que apade ingresos, a menos que se contabilicen pérdidas cuando

icaclo de los inventarios de salida sea inferior a su costo.

as no deben mostrarse como parte del costo de las mer-

sino como otros gastos: 1) porque las cifras de porcentaje

ta resultarán falseadas si se tratan de otra forma, y 2)

tarios de salida representan mercancías en existencia no

For mano de obra y gastos indirectos de fabricación, que

ecen al costo de las ventas en una compañía industrial,

mayor comodidad— en los Capítulos XXIV y XXV, P.stos. La cifra correspondiente al costo de ventas es de

amental en razón de su necesidad para determinar la

La conservación de un margen adecuado de ganancia

e, con un control adecuado de los gastos de venta y de

lodrá obtenerse una utilidad líquida. Cuando las cifras

se alejan de una situación normal, el auditor debe incausas del cambio. usado por cambios en los métodos de fijación de pre-

de ventas, en los costos de las materias primas, en los e obra o en los gastos indirectos de fabricación; por o en precio en los inventarios de materias primas,

o mercancías terminadas; errores en las cuentas y libros

de compras; por una pérdida por baja en el precio del inventario incluida erróneamente en el costo de las ventas; o, posiblemente, por una diversión indebida del inventario, que signifique fraude o hurto. Cualquiera que sea la causa, deben investigarse las desviaciones y comentarse en el informe de auditoría.

Deben estudiarse los sistemas de costo con objeto de determinar la exactitud de las cifras en los costos de fabricación resultantes de usar el método de acumulación en vigor de los costos. Deben inspeccionarse los resúmenes de requisiciones al inventario cotejando sus cifras con los créditos en los libros de inventario durante un período de prueba. Las cantidades que aparecen en las requisiciones deben concordar con las cantidades que aparecen en los libros de inventarios como salidas. Si aparecen salidas no amparadas con requisiciones en los libros de inventario, el hecho constituye evidencia de que hay manipulaciones en el inventario y, posiblemente, robos. Deben compararse las autorizaciones para firmar requisiciones al inventario con las firmas que aparecen en las requisiciones. Si se descubre que el control en este respecto es flojo, el auditor puede prestar un valioso servicio a su cliente indicando la necesidad y el valor de un control estricto del inventario.

Deben cotejarse los precios unitarios asignados a las requisiciones para determinar el costo cargado a Trabajo en Proceso, con el costo de las existencias entregadas. Deben verificarse las multiplicaciones, cotejando su monto además con el mayor de trabajo en proceso. El auditor hallará opiniones opuestas acerca del costo que debe usarse; por ejemplo, de promedio proporcional, de promedio variable; de primeras entradas, primeras salidas; de últimas entradas, primeras salidas; de precio fijo para existencia mínima o básica; de costo estándar, etc. Cada uno de los sistemas tiene sus ventajas y desventajas, y el auditor no debe adoptar arbitrariamente una posición respecto a ninguno de ellos. Debe tener interés en cerciorarse de que cualquier método que se haya escogido se siga uniformemente y dé por resultado una determinación apropiada de las utilidades.

En las compañías que aplican un aumento de precio uniformé sobre el costo de las mercancías, el auditor debe cerciorarse de que las compras de cortesía, hechas habitualmente para empleados o amigos y cobradas al costo, no estén incluidas en las ventas o en las compras; si están incluidas, resultan falseadas las cifras de porcentaje de ganancia bruta.

Cifras proporcionales de análisis deben calcularse, analizarse y presentarse en el informe de auditoría, Los gastos de mano de obra, tanto directa como indirecta, deben analizarse, para cerciorarse de la exactitud de distribución a los departamentos y a los productos; esta verificación debe realizarse de acuerdo con el método de distribución empleado en cada caso individualmente.

Con objeto de ratificar adecuadamente la exactitud del costo de las mercancías vendidas —que se comentará en este capítulo— deben verificarse los libros de compras sobre una base de muestreo al azar, o por

1-41

41

iDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

onados, incluyendo el último mes del año. Deben invesorizaciones en las compras y cotejarse con la factura del ;e verifica en cuanto a precio, cantidad, multiplicaciones y Ira se coteja con los libros de entradas y los de inventario, pués con los comprobantes de pago o los libros de egresos; los cheques pagados con las facturas y con los asientos. El fechas es importante, con objeto de impedir la inclusión guas ya pagadas. El pase de los asientos a los libros auxiario y al mayor auxiliar de cuentas por pagar debe verifi:e con esta fase del trabajo; luego se probará la suma de mayor auxiliar de cuentas por pagar con el saldo de la -al. A continuación se mencionan errores comunes al conTras de materias primas o de otras partidas del inventario:

ir las partidas en el inventario cuando las facturas del vendedor

y contabilizan

s facturas en los libros y omitir también la partida correspondiente

Ltario

de las partidas en el inventario sin contabilizar la factura del

de las partidas en el inventario cuando se devuelven al vendedor,

>Izando la nota de crédito correspondiente porque probablemen-

ha recibido

de las compras. El control interno adecuado sobre

lifica que los pedidos sean autorizados y que las funciones

le pedidos, recepción de mercancías, embarques y conta-

Lradas. Todas las órdenes de compra deben hacerse por

y autorizarse debidamente. Deben comprarse únicamen-

;esarias, y el sistema debe evitar la adquisición de partidas

sin necesidad.

(hacer los pedidos y al recibir las mercancías, tanto éstas

;, informes de recepción y órdenes de compra correspon-

Itar adecuadamente controladas para evitar su mal uso y

Los pagos a los acreedores deben estar vigilados basán-

labilidad apropiada de las partidas adquiridas pan evitar

48 se muestra un cuestionario de control interno para

¡incluyen los gastos de compra, con objeto de evitar la

Capítulos XXIV y XXV. Las respuestas al cuestionario

ttisfactorias de control interno para las compras y gastos.

LOGRAMA DE AUDITORIA PARA LAS COMPRAS

auditoría para las compras de materiales y mercancías.

’III y XIII se discutieron los inventarios y las compras

!rcancías. Los métodos para contabilizar las compras de

inventario están sujetos a una amplia variación en la práctica, desde el empleo de equipo de elaboración de datos, registro de pólizas, diario de compras, la costumbre de no hacer ningún asiento hasta que se efectúa el pago, el tratamiento de los descuentos como reducciones en el precio de compra, el tratamiento de los descuentos de compra como otros ingresos, la clasificación de las compras, el uso de cuentas auxiliares de inventario perpetuo, y así sucesivamente, hasta el punto en que no se llevan en forma organizada libros que merezcan confianza.

Si no se contabilizan correctamente las compras y no se practica en ellas una auditoría adecuada, el costo de las ventas, los ingresos brutos por concepto de ventas y las utilidades líquidas serán erróneos, y el balance general estará equivocado. Los errores que dan por resultado una subestimación de las compras, son los siguientes: 1) cargar alguna otra cuenta que no sea la de Compras o Inventario; 2) contabilizar las compras en una cifra demasiado baja; 3) no contabilizar una compra, y 4) dejar el libro de compras abierto al terminar el período anterior. Los errores que dan por resultado una sobrestimación de las compras son los siguientes: 1) cargar los gastos o el activo fijo a Compras; 2) no acreditar la cuenta de Devoluciones y Bonificaciones; 3) cargar la cuenta de Compras cuando no se compra ni recibe ninguna partida de inventario; 4) sobrestimar el precio de compra; 5) contabilizar las facturas más de una vez, y 6) conservar el libro de compras abierto al terminar el período corriente.

A continuación aparece un programa de auditoría de materiales y mercancías:

1. Examínese el sistema de control interno. 2. Examínense y cotéjense las órdenes de compra, los libros de entradas, las

facturas correspondientes y los asientos en la contabilidad. 3. Examínense las órdenes atrasadas. 4. Examínese el tratamiento de los costos de transporte. 5. Examínense los datos sobre pagos. 6. Cotéjense las cuentas auxiliares de inventario con los informes de recep-

ción, facturas y requisiciones. 7. Verifíquense los pases de asientos. 8. Examínese la distribución de las compras. 9. Súmese el libro de compras o el registro de pólizas. 10. Verifíquense las devoluciones de las compras. 11. Determínese el corte apropiado para las compras.

En las subsecciones siguientes se comentarán los procedimientos que han de seguirse con

las compras de materiales y mercancías.

1. Examínese el sistema de control interno. Si el sistema de control interno sobre las compras es adecuado, de acuerdo con las indicaciones en el cuestionario de control interno que aparecen en el Modelo 48, y si el auditor está satisfecho de la operación del sistema, el examen del auditor podrá limitarse a una prueba de los datos de compra, según quedó indicado en los Capítulos VII y VIII. Basándose en la selección de una muestra al azar de los datos de compra, una prueba de aproximadamente 10 por ciento de los datos deberá normalmente resultar en la aceptación de

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO Modelo 48

por—CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO)0TCOMPRAS Y GASTOS

un departamento organizado de compras? Sí

te departamento independientemente de los que se enumeran a continuación?

zartamento de recepción SI

partamento de embarques Sí

partamento de contabilidad Sí

por escrito todas las órdenes de compra? Sí

ameradas consecutivamente por anticipado todas las órdenes de compra? Si

ban en las órdenes de compra los detalles siguientes?

d Sí

lor Sí

rectamente el departamento de contabilidad los documentos siguientes?

pia de la orden de compra Sf

pia del informe de recepción Sí

departamento de recepción copias de las órdenes de compra para contar

cación para aceptar materiales, suministros, etc.? Sí

n consecutivamente por anticipado los informes de recepción? Sí

rba el departamento de contabilidad la secuencia en esta numeración? SI

permanentemente el departamento de recepción una copia de los informes

? Sf

departamento de compras una copia del informe de recepción? Sí

inmediatamente al departamento de contabilidad de las devoluciones

a los vendedores? Sí

avés del departamento de embarques las compras devueltas? Sí

aran informes de embarque amparando las devoluciones? SI

lacionan los informes de embarque con las notas de crédito del vendedor?

el departamento de contabilidad las facturas con los documentos

le compra Sf

de recepción SI

debidamente las facturas antes de pagarlas? SI

en las facturas los detalles siguientes?

Si

ciones y sumas Sf

transporte Sí

informe apropiado de los faltantes y de las merrancías averiadas? Si

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

433

17. ¿Se sellan las facturas en forma adecuada para evitar que sean pagadas dos veceal Sí

I8. ¿Tienen su origen en el mismo lugar las órdenes de compra de nora imoortanrial

19. ¿Aprueban debidamente las facturas de poca importancia funcionarios o ¡efes d.4 departamento antes de pagarlas?

20. ¿Coteja el departamento de contabilidad los estados de cuenta recibidos de los] acreedores con las cuentas corrientes, o las partidas aisladas con el reldstro del pólizas?

21. ¿Recibe y firma una persona debidamente autorizada todas las pólizas. documentad justificantes y distribuciones de gastos antes de autorizarse su pago?

22. .:Se reúnen en un solo lugar todos los documentos relacionados con una factura antes de aorobar su naco?

23. Las compras que se hacen como servicio de cortesía nor cuenta de los empleados ¿pasan a través de los departamentos siguientes?

o) Departamento de compras

b) Departamento de recepción

e) Departamento de facturación

Sí

Sí

Si

Sí

Sí

Sí

Sí

d) Departamento de contabilidad

24. ¿Se usa una máquina franqueadora costal en la enrresoordenela de salida?

Sí Sí

Si

la calidad, o en la recusación de toda la masa de datos de las compras. Muchos contadores usan un bloque de un mes. En el Capítulo IV se trató sobre el control interno apropiado sobre las compras.

2. Examínense y cotéjense las órdenes de compra, los libros de entradas, las facturas correspondientes y los asientos en la contabilidad. En la verificación de la legitimidad de las compras debe primeramente entenderse el sistema de compras usado por el cliente, después de lo cual se examinan las órdenes de compra en cuanto se refieren a proveedor, fechas, cantidades, precios, multiplicaciones, sumas, aprobaciones, números de orden de compra y números de informe de recepción, en caso de que este último no esté adjunto a la orden de compra. En relación con la orden de compra, deben examinarse todos los contratos para determinar que las órdenes se giraron de acuerdo con las condiciones del contrato.

La muestra seleccionada de las facturas recibidas se cotejará entonces con las órdenes de compra, anotando todas las diferencias que se encuentren. Luego se examinan los libros correspondientes de entradas comparándolos con las facturas. El auditor debe determinar que todos los documentos estén debidamente aprobados. La requisición de compra debe cotejarse con la orden de compra. Si falta alguna de las requisiciones correspondientes a las órdenes giradas, deberá hacerse una nueva investigación para determinar si el agente de compras está haciendo compras sin autorización.

La muestra seleccionada de facturas debe probarse en cuanto a precios, multiplicaciones y sumas, cotejando las facturas con los asientos en el registro de pólizas —o libro de compras— con objeto de fijar la exactitud de la contabilidad.

caminarse los libros de entradas durante un lapso seis o siey después de la fecha de cierre del período, para cerdoel corte es apropiado, y para adquirir la seguridad de que ,ntradas concuerdan con la suma de las facturas. ente, con un sistema satisfactorio de control interno, los cortes podrán limitarse a un 10 por ciento o a una prueba de zueba deberá ampliarse si los resultados iniciales no son

ínense las órdenes atrasadas. Deberán examinarse las órdey el método de manejarlas, con objeto de cerciorarse de la 1 sistema de control interno sobre ellas. Una orden atrasada 1

una parte en suspenso de una orden de compra, y si el asiado largo, el cliente podrá verse en la necesidad de aceptar e ya no quiere o no necesita. Igualmente, la recepción de merpondientes a una orden atrasada deberá seguir los mismos de recepción, aprobación, contabilización y pago que si se orden de compra servida. nese el tratamiento de los costos de transporte. Los transida constituyen parte del costo de la mercancía o materias adas. Si el cliente del auditor es el comprador, y si paga ransporte y los deduce del importe de la factura y remite el o al vendedor, los gastos de transporte son por cuenta del aparecen como gastos de transporte de llegada, pero deben 'eedor cuando se paguen. El auditor debe verificar los pagos transporte de esta naturaleza para cerciorarse de su legititambién verificar todos los demás gastos de transporte de ando con conocimientos de embarque y talones de flete los cuentas de gastos y en los libros de egresos y las cuentas es. Los auditores han recuperado para sus clientes enormes lio de una verificación completa de los gastos de transporte, examinando la exactitud matemática, sino investigando tamcaciones de los embarques y las tarifas de flete. nense los datos sobre pagos. El auditor debe convencerse e todas las compras son legítimas y su pago justo. Los pagos s deben investigarse a través de los libros de egresos, exaacturas y los comprobantes correspondientes preparados por as facturas y los comprobantes seleccionados en la muestra

en la subsección 1 se cotejan con los asientos en el libro

contador debe notar la aprobación del pago, basada en la

las mercancías, y la aprobación de los precios y de los tolicaise los cheques a las facturas y comprobantes correspon-

asientos en el libro de egresos. Deben tomarse precauciones una factura no pueda pagarse dos veces. Como se indicó

los VIII y X, deben verificarse los descuentos de compra.

nte, el cotejo de los asientos en el libro de egresos con los

lo y las facturas correspondientes podrá limitarse al 10 por

ciento o un mes de operaciones (véase subsección 1) ; en caso de que el control interno no sea satisfactorio, deberá ampliarse la muestra, y podrá incluirse el primero y el último mes del período (véase subsección 2).

6. Cotéjense las cuentas auxiliares de inventarios con los informes de recepción, facturas y requisiciones. Este cotejo es necesario para estar seguro de que las cuentas auxiliares de inventario se han cargado con las cantidades exactas, y con los costos, en caso de que estos últimos se usen en los libros auxiliares de inventario. Los informes del departamento

de recepción se cotejan también con el libro de inventario, con objeto de probar la exactitud de este último y adquirir la certidumbre de que todo el material recibido se ha enviado en realidad a los almacenes. Normalmente, esta prueba podrá no ser mayor del 5 por ciento de las facturas, seleccionadas al azar o en bloque.

Los resúmenes de requisiciones de las existencias deben inspeccionarse y comprobarse con los libros de inventario de almacén y con el libro de trabajo en proceso, con objeto de cerciorarse nuevamente de que el libro de almacén está bien llevado y que el trabajo en proceso se ha cargado adecuadamente con los materiales colocados en proceso.

7. Verifíquense los pases de asientos. Los pases del libro de compras o registro de pólizas a las cuentas del mayor general deben comprobarse de la manera siguiente: los comprendidos en un lapso de dos o tres meses no consecutivos —seleccionados al azar— en caso de que el sistema de control interno sea satisfactorio; en caso de que no lo sea, la prueba deberá ampliarse a cinco o seis meses suponiendo que se obtengan resultados satisfactorios. Otros comentarios relacionados con la verificación de la exactitud en el pase de los asientos aparece en los Capítulos VII y VIII.

8. Examínese la distribución de las compras. El auditor debe examinar los libros de compras, con objeto de determinar su distribución a las cuentas apropiadas de materiales y otras cuentas.

Deben analizarse las compras según clasificación de productos y resumirse por cantidades mensuales, con objeto de determinar la ganancia bruta en cada producto vendido. Las variaciones de importancia en precio y cantidad deberán indicarse en el análisis, juntamente con las causas del cambio. El costo de la mercancía comprende no solamente el precio en factura de las partidas compradas, sino también todos los costos incidentales, como gastos de transporte de llegada, almacenaje, gastos de manejo y acarreo, derechos y cualquier otro costo necesario para colocar la mercancía en condición de usarla. Aun cuando estas partidas se consideren como parte del costo de la mercancía, generalmente se llevan cuentas para cada una por separado en el mayor. Se muestran los costos completos, por separado y en resumen, en la sección de costo de ventas en el estado de ingresos. Cuando en un solo embarque se compran más de un tipo de partidas para el inventario, los costos incidentales deberían teóricamente prorratearse entre las diferentes partidas; sin embargo, consideraciones prácticas de costo frecuentemente prohiben hacer esta distribución.

ese el libro de compras o el- registro de pólizas. De acuerdo de pruéba indicado en los Capítulos VII y VIII, deberá suo de compras, o el registro de pólizas, por un período de tiemtres meses no consecutivos, incluyendo de preferencia el último ocio contable. Deben también sumarse lateralmente los mismos sistema de control interno no es satisfactorio, o no lo son los las pruebas, debe ampliarse la prueba de la exactitud de sta-el punto en que se obtehgan resultados satisfactorios o se mjunto. ifíquense las devoluciones de las compras. Deben verificarse mes de las compras, con objeto de determinar que se han rgos correspondientes a las cuentas por pagar y se han redutas de inventario. Si no se contabiliza una devolución de una á abrirse el camino a los robos en efectivo; si no se

contavolución, el saldo acreedor de la cuenta por pagar sería mayor fad debida. Si se pagó la cantidad exacta al acreedor, el resría acreditar a caja, preparando a continuación un cheque rayendo el importe de los ingresos de caja. se devuelven las compras, el auditor debe verificar las devoninando las notas de crédito correspondientes, cotejando los

diario por las devoluciones con las cuentas por pagar auxicontrol. Los estados recientes de los vendedores deben cote-

saldos en las cuentas del mayor para determinar que se han

comprador las devoluciones; esta clase de verificación fre-

'muestra discrepancias causadas por partida en disputa. Las

e ventas se manejan de numerosos modos y el auditor debe

étodo usado para cerciorarse de la exactitud de los resultad con que se obtuvieron. Algunas compañías usan un diario

es, algunas asientan las devoluciones con tinta roja en el

ras y otras esperan hasta que se han insperrionado y apro-

compras antes de hacer un asiento en el libro de compras;

rr

o habrá registro en libros de la devolución. En el último debe tener un cuidado excepcional para incluir todas las das al final del período; será útil un examen rígido de los

ras y de entradas. El método es bueno si se usa acertada-

onomiza trabajo.

mínese el corte apropiado para las compras. Véase la sub-

tulo XIII, página 410.

'II: DIVERSOS REQUISITOS EN EL INVENTARIO

para pérdidas en inventario. Como se expuso en el ca-

ite, podrán establecerse reservas para las pérdidas sobre par-

en los inventarios y para pérdidas posibles sobre compro-

la. Además, podrá establecerse una reserva para la diferencia

de costo y mercado, en caso de que no se acredite direc-

tarnente la cuenta de Inventario cuando el precio en inercado en la fecha del balance general es inferior al costo. Podrá constituirse una reserva para las pérdidas anticipadas en el nuevo período contable, usando las utilidades pendientes de aplicación cuando se espera que los precios en mercado continúen bajando.

El primer tipo es una reserva de valuación establecida con cargo a la cuenta de Pérdidas sobre Baja en Inventario y en crédito a la cuenta de Reserva para Pérdidas por Baja en Inventario. El cargo es un gasto, que ha de mostrarse en la sección de ”otros gastos” del estado de ing\istos; y en el balance general, la reserva se substrae del importe del inventtario. Está perfectamente permitido acreditar directamente la cuenta de Inventario y no establecer la reserva de valuación.

La reserva para pérdidas futuras anticipadas (las que puedan presentarse en el siguiente período contable) se establece cargando la cuenta de Utilidades Pendientes de Aplicación y acreditando la cuenta de Reserva para Bajas Futuras Anticipadas en Inventario. El objeto de esta reserva es proteger las utilidades pendientes de aplicación.

Nunca debe seguirse el procedimiento de establecer una reserva o tolerancia que tenga por objeto la nivelación de las utilidades; los costos y las pérdidas deben aplicarse a los ingresos correspondientes, de acuerdo con lo que dictan las normas y teorías contables aceptadas y con las opiniones expuestas en el Accounting Research Bulletin N9 43, capítulo IV, expedido por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados.

En los casos en que se ha establecido una reserva de valuación con cargo a gastos para cubrir una baja del costo al mercado, al reabrir el inventario debe cargarse la reserva a la cuenta de Inventario acreditada. Este es un procedimiento poco inteligente, y puede evitarse trabajo innecesario si se reduce directamente la cuenta de Inventario al precio más bajo de costo o mercado en la fecha del balance general.

Cuando se ha establecido una reserva con las utilidades pendientes de aplicación para cubrir bajas futuras previstas, si la disminución en el costo de reemplazo tiene lugar en el período contable siguiente, deberá cargarse la cuenta de gastos, Pérdidas por Baja en Inventario, con un crédito de compensación a la cuenta de Inventario o a la de Reserva para Pérdidas en Inventario. La cuenta de Reserva para Bajas Futuras Anticipadas en Inventario no deberá cargarse cuando ocurra una pérdida, pues un procedimiento de esta índole daría por resultado no revelar la pérdida como un gasto en el período apropiado. Una vez que la cuenta de Reserva para Bajas Futuras Anticipadas en Inventario ha cumplido su objeto, deberá regresarse a la cuenta de Utilidades Pendientes de Aplicación, no a una cuenta de ingresos. Podrán prepararse papeles de trabajo, como se indica en la

Auditoría Modelo, cuando hay baja en los precios en el inventario. Estos papeles deben prepararse cuando se está haciendo la prueba de los precios.

Responsabilidad legal del auditor en los inventarios. Respecto a responsabilidades legales, los tribunales británicos mantienen que si el audi-

III

TWIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ertificado de inventario de su cliente e hizo constar en el haber recibido este certificado no era responsable del inla jurisprudencia en el caso de la Kingston Cotton Mill cual la evidencia reveló que los precios y cantidades del n sido sobrestimados. El tribunal declaró no culpables de auditores, basándose en el certificado obtenido del cliente. techo consuetudinario en los Estados Unidos, se considera los contadores son responsables a terceras personas si se la responsabilidad por negligencia está limitada al cliente, le el contrato entre el auditor y su cliente es secreto. Los s de los tribunales que aparecen a continuación fijan pre-

n jurisprudencia en general.

de Landell vs. Lybrand (264 Pa. 406, 107 Atl. 783, 8 1919, el demandante adquirió acciones de una compañía

dad habían practicado una auditoría los demandados. Una

la negociación había mostrado al demandante el informe

emandante había actuado basándose en este informe. En

demandante acusaba a los contadores de negligencia y

rema Corte de Pensilvania falló que los contadores no ante el demandante, en razón de que no existía contrato

¡similar, el Tribunal de Circuito de Apelaciones de los

In el caso de O'Conner vs. Ludlum (92 F. [29] 50), en

Intencia siguiente: "Puesto que no existía relación con-

lernandante y el demandado, podría hacerse responsable

be tercera persona) únicamente por fraude; un error en

aun cuando fuese causado por negligencia, no podría

zar una cantidad demandada."

Ultramweres vs. Touche (255 N.Y. 170, 174 N.E. 170),

dante era una tercera persona que había actuado basán-

de los auditores. El caso se fundó en la falsa presenta-

por cobrar, pero no hubiera sido diferente si la pre-

subiese sido en los inventarios. Había dos acusaciones:

Isadas por negligencia, y 2) falsedades que se alegaba

Los balances generales que figuraron en el caso se

:rediticios. En el extracto que aparece a continuación, le los tribunales, es evidente que la responsabilidad del

la su cliente, por negligencia, pero que el contador puede

terceras personas por fraude. El extracto del fallo del

seguida:

dores e•inversionistas a quienes la empresa (el cliente del au-

lertificado, los acusados tenían una obligación similar de no

puesto que por las circunstancias en que fue extendido que-

empresa no intentaba considerarlo de naturaleza confidencial.

Ición diferente cuando preguntamos si (los acusados) eran res-

'creedores e inversionistas de extenderlo sin negligencia. En

iponsabilidad por negligencia, un descuido o error involuntario,

el no descubrir un robo o falsificación encubiertos con asientos falsos en los libros puede exponer a los contadores a una responsabilidad por una cantidad indeterminada por un tiempo indeterminado hacia una clase indeterminada de personas.

El tribunal añadió que el dictamen de un experto puede ser fraudulento si la base en que se apoya carece de criterio sólido; asimismo, si hubo una exposición de hechos en el certificado, bien sea que se hayan creído falsos o verdaderos, los contadores son responsables de falsedad —esto es, fraude— en caso de que la exposición de hechos sea falsa.

En el caso de la State Street Trust Company vs. Ernst (278 N.Y. 104, 704, 15 N.E. [21 416, 16 N.E. [21 851, 120, A.L.R. 1250), en 1938, se aplicó el mismo criterio. A continuación se cita el fallo:

Hemos juzgado que cuando no existe relación contractual o su equivalente, los contadores no pueden ser acusados de negligencia ordinaria en la preparación de un balance general certificado aun cuando sepan que éste será usado para obtener crédito. Los contadores, sin embargo, pueden ser responsables ante terceras personas, aun cuando no haya fraude deliberado o real. Una representación certificada como verdadera a juicio de los contadores, cuando carecen de hechos conocidos en que apoyarlo, una aserción equivocada aventurada, o un dictamen basado en hechos tan insignificantes que pueda llegarse a la conclusión de que no había un convencimiento verdadero, son pruebas suficientes para establecer responsabilidad. La negativa a percatarse de lo obvio, la falta de deseo de investigar lo dudoso cuando es suficientemente importante, puede proporcionar evidencia que induzca a inferir la comisión de un fraude y establecer responsabilidad por las pérdidas sufridas por las personas que confiaron en el balance general.

Bajo la Ley de Valores de 1933 y la Ley de Bolsa y Valores de 1934, la responsabilidad del contador es mayor que en casos anteriores según el derecho consuetudinario, si se prueba más tarde que hubo negligencia en la preparación de los estados, respecto a los inventarios o a cualquier otra partida.

La Ley de Valores establece las provisiones siguientes:

En caso de que cualquier parte de la declaración de registro, cuando esta parte entre en vigor, contenga una declaración falsa sobre un hecho importante u omita declarar un hecho importante que sea preciso exponer en la declaración o que sea necesario exponer con toda claridad para no inducir una creencia errónea, cualquier persona que adquiera estos valores (a menos que se pruebe que al tiempo de adquirirlos conocía esta falsedad u omisión) puede, en derecho o en equidad, en cualquier tribunal de jurisdicción competente, demandar...

La Ley de Valores dispone también que el peso de la prueba corresponde al contador, quien deberá mostrar que ”tenía, después de un trabajo razonable de investigación, bases razonables para creer, como creyó, cuando entró en vigor esa parte de la declaración de registro, que su contenido era cierto y que no había omisión alguna en la declaración de un hecho importante que fuera obligatorio exponer en la declaración o necesario para que la declaración no produjera una impresión falsa”.

La Ley de Bolsa y Valores, respecto al recobro de daños y perjuicios,

dispone que si el contador ”prueba que cualquier parte o el total de estos
DITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

ios se debe a otra causa que la depreciación en valor de asionada por alguna parte de la declaración de registro, haga responsable, no sea cierta o que no se haya omitido ho importante cuya exposición sea obligatoria en la dea• ria para que las afirmaciones contenidas en la declarauna impresión equivocada, esta parte o el total de los os reclamados no serán recobrables”. Bolsa y Valores precisa la responsabilidad por las declaIclan causar una impresión errónea de la manera siguiente:

rsona que haga u ordene que se haga cualquier declaración en , informe, o documento presentado en cumplimiento de este título no o disposición bajo el mismo, o cualquier compromiso expuesto n de registro de acuerdo con la subsección d) de la sección 15 lulo I, Sección 18), declaración que en el tiempo y a la luz de en que se hizo era falsa o engañosa con respecto a un hecho esponsable ante cualquier persona (que no supiera que esta deo engañosa) que, confiando en esta declaración, haya comprado bursátiles a un precio afectado por esta declaración, por daños y s por esta confianza, a menos que la persona demandada pueda de buena fe y no tenía conocimiento de que esta declaración añosa. Cualquier persona que trate de exigir responsabilidades podrá demandar, en derecho o en equidad, en cualquier tribunal npetente. En una demanda de esta naturaleza el tribunal puede,

ir una garantía de los costos del juicio, imponiendo una cifra

prenda honorarios razonables de abogado, a cargo de cualquiera

Intes.

verse, los riesgos legales de la profesión aumentan conti-

a línea de demarcación que va desapareciendo cada día nsabilidad por fraude y la responsabilidad por negligencia.

[V: NORMAS APLICABLES A LOS ESTADOS

FINANCIEROS Y CONTABLES

sobre el inventario en el informe del contador. Para

Irme sin salvedades, el auditor debe observar todos los

auditoría considerados como aceptables en la práctica.

ventarios, la publicación de un informe sin salvedades

auditor ha examinado los libros de inventario en cuanto

1 trabajo de oficina, probado las cantidades, cotejado

•tidades físicas, examinado la forma de fijar precios y

tamiento físico. Cualesquiera desviaciones de los procedados deberán quedar específicamente indicadas en la

15n de su informe de auditoría, juntamente con una sal-

amen.

no presenta ninguna objeción en su informe, se deberá

rizado todo el trabajo necesario y todo el trabajo que le en la práctica. En caso de que haya objeciones,

deben exponerse claramente para que puedan distinguirse sin ninguna duda de los comentarios informativos.

EJEMPLO. Una parte de la sección de extensión podrá aparecer en la forma siguiente:

”Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con los procedimientos generalmente aceptados, con las excepciones siguientes:

”Se hicieron pruebas de auditoria de los libros de inventario; pero actuando según instrucciones recibidas de la compañía, no hemos cumplido con los procedimientos de auditoría generalmente aceptados de asistir a la cuenta física de los inventarios; tampoco se nos permitió hacer pruebas fisicas de los inventarios.”

En caso de que las bases para la fijación de precios al inventario hayan cambiado durante el año, deben explicarse estos cambios y su efecto sobre las utilidades.

EJEMPLO. Una sección de esta naturaleza podrá expresarse como sigue:

”Durante el año terminado en diciembre 31, 1959, la compañía adoptó el método de Ueps para fijar el costo de las ventas y determinar el valor del inventario. Como resultado, las utilidades líquidas correspondientes al ario de 1959 fueron inferiores en $10,000 a lo que hubieran sido si no se hubiera hecho el cambio de Peps a Ueps. En nuestra opinión, el cambio está justificado, basándose en el hecho de que, usando este método, las cifras de costo de las ventas reflejarán los precios corrientes de mercado de las materias primas usadas.”

Si se han seguido todos los procedimientos aceptados de auditoría en relación con el examen de los inventarios, podrá considerarse deseable describir la extensión de la auditoría del inventario en un párrafo separado del informe.

EJEMPLO. Este párrafo podría redactarse como sigue:

"Hemos probado las cantidades, precios y la exactitud del trabajo de oficina de las computaciones en los inventarios; hemos obtenido representaciones por escrito de funcionarios responsables de la compañía sobre el título de propiedad, la calidad, cantidad y la fijación de precios. Los inventarios fueron tomados bajo nuestra observación, y estamos convencidos de que los precios de inventario expuestos en los estados financieros son justos y apropiados."

A continuación se citan partes seleccionadas de las Reglas 2.02 y 3.07 del Reglamento S-X de la Comisión de Bolsa y Valores. El lector determinará fácilmente su relación con los requisitos exigidos en los procedimientos para tomar inventario.

REGLA 2.02: CERTIFICADOS DE LOS CONTADORES

6) El certificado del contador I) deberá expresar si se practicó la auditoría de

acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, y II) mencionará cualesquiera procedimientos reconocidos generalmente como normales o considerados necesarios por el contador en circunstancias determinadas en un caso particular que se hayan omitido y las razones de su omisión. c) El certificado del contador debe exponer claramente II) el dictamen del con-

tador acerca de cualesquiera cambios de importancia en los principios o prác-
DITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

o en el ajuste de las cuentas, que sea preciso indicar de acuerdo .07; y III) la naturaleza de cualesquiera diferencias de imporprincipios y prácticas contables reflejados en los estados finanicados a las cuentas después de haber hecho los asientos de ajuste se revisa, y la opinión del contador.

unto objetado por el contador deberá identificarse claramente, ,específicamente con toda claridad la objeción y, en la medida !cto de esta objeción sobre los estados financieros correspondientes.

CAMBIOS EN LOS PRINCIPIOS Y PRÁCTICAS CONTABLES

en un principio o práctica contable, o en el método de aplicar o práctica, que tenga lugar durante cualquier período en que financieros y que afecte la comparabilidad de éstos con los res o futuros y que afecte por tanto las utilidades líquidas de le se presentan estados financieros, debe hacerse constar en una financieros correspondientes.

de los estados financieros. Los inventarios se clasifican

Cante en el balance genera'. suministros se tratan a
pagados por anticipado y, normalmente, como inven-
ente cuando los suministros se usan en la fabricación. Los
istrucción en cantidades de importancia no deberán con-
ivo circulante si han de usarse en la construcción en un
ciclo normal de operaciones.
ue las diferencias en los métodos para fijar precios oca-
s en los importes totales en dólares, e igualmente porque
le los totales de inventario exigen un criterio acertado, la
fijar precios a los inventarlos —Peps, Ueps, etcétera—
amente en el balance general. Cuando se ha cambiado
jar precios al inventario, debe ponerse una nota al pie
Lcieros explicando el cambio e indicando su efecto sobre
período. Véase también Restatement and Revision of
ch Bulletin 43, Capítulo IV. tados financieros se presentan a la Comisión de Bolsa y
icarse el método seguido para determinar el precio de
Regla 5.02, 6 [b], Reglamento S-X) ; para otro objeto
se considera necesaria esta explicación.
ienen préstamos y se pignora el inventario como garan-
en el balance general el importe del inventario pig-
ión debe aparecer entre el pasivo en el balance ge-
el préstamo recibido sobre el inventario podrá ser en

bancarios o adelantos de los clientes, factores y com-

lento.

1 método de establecer una reserva para. mostrar las

tario, podrá mostrarse o no la reserva en el balance

•e habitual es no mostrarla, sino presentar el inventario

embargo, si la reserva de valuación está basada en computación real, deberá mostrarse.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

443

Si se establece una reserva apropiando utilidades pendientes de aplicación para bajas futuras previstas en los precios, debe mostrarse en la sección de capital del balance general, no como una reducción del inventario.

Las reducciones en el precio de costo a mercado deben aparecer en la sección de ”otros gastos” del estado de ingresos, con objeto de presentar con exactitud el costo de las ventas. Algunos contadores opinan que este procedimiento debiera seguirse únicamente cuando la reducción es significativa y no recurrente.

Los aumentos y disminuciones en la ganancia bruta deben compararse sobre una base anual, debiendo computarse el porcentaje de ganancia bruta sobre las ventas netas, comparándolo con el de años anteriores. Debe hacerse un estudio completo para determinar las causas de las fluctuaciones en la ganancia bruta y en los porcentajes de ganancia bruta, para poder indicar las causas de los aumentos y disminuciones en las utilidades y poder instituir posibles medidas para corregir una tendencia desfavorable o fomentar una deseable. El informe de auditoría deberá contener una descripción completa de las causas, efectos y sugestiones hechas en relación con el análisis de la ganancia bruta. Entre las causas podrán mencionarse los cambios en los precios de venta; cambios en volumen; cambios en material, mano de obra y gastos indirectos; errores en inventarios; errores en la contabilización de compras y ventas, etc. Véanse estados comparativos del costo de mercancías vendidas en el Capítulo XXVIII.

PREGUNTAS Y PROBLEMAS

1. Al practicar una auditoría anual del año terminado en diciembre 31, 1959,

el contador observa las transacciones que se detallan a continuación, todas las cuales tuvieron lugar cerca de la fecha de cierre. a) En enero 3, 1960, se recibió mercancía con un costo de $2,000. La factura

correspondiente se recibió y contabilizó en enero 5, 1960. La factura indicaba que el

embarque se hizo f.o.b. destino, en diciembre 28, 1959. b) En diciembre 28, 1959, se recibió mercancía con un precio de costo de

$600, no habiéndose contabilizado la factura. Se localizó en la oficina del agente de compras y estaba marcada con un sello: ”En Consignación”. c) Cuando se tomó el inventario físico se encontró en la sala de embarques

una caja conteniendo productos fabricados con regularidad por el cliente del auditor, que tenían un costo de fabricación de $800. No se habían incluido en el inventario porque estaba marcado sobre la caja ”Espérense Instrucciones de Embarque”. Investigado el caso, se halló que el pedido del cliente estaba fechado en diciembre 18, 1959. Se hizo el embarque y se facturó al comprador con fecha de enero 10, 1960. d) La mercancía recibida en enero 6, 1960, con importe de $700, se asentó en el

libro de facturas con la misma fecha. El embarque fue hecho f.o.b. en la planta del vendedor en diciembre 31, 1959. No estaba incluida en el inventario del cliente del auditor, porque no se había recibido todavía en diciembre 31, 1959. e) Un producto hecho sobre pedido, fabricado de acuerdo con las instruc-

ciones específicas de un comprador, estaba terminado y en la sala de embarques en diciembre 31, 1959. Se hizo la factura al comprador en esta
DITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

a mercancía quedó excluida del inventario de diciembre 31, 1959, do el embarque no se hizo hasta enero 5, 1960. iense las partidas que deban incluirse o excluirse del inventario bre 31, 1959, así como también las razones que justifiquen las en cada uno de los cinco casos.

(I.A.C.P.T., adaptación)

los descuentos de compra de una compañía del año terminado 31, 1959, descríbase el procedimiento que ha de seguirse, si: de los descuentos que aparecen en libros asciende a $24,000, y ras de mercancías durante 1959 importaron $1,800,000, la suma a a un descuento uniforme del 2 por ciento en caso de que el aga dentro de diez días. s ajustes necesarios en los casos que aparecen a continuación de la McDonald Company en diciembre 31, 1959: ron en el inventario de diciembre 31, 1959, y en las cuentas de la misma fecha, mercancías con un costo de $2,000. Las se recibieron en enero 6, 1960; en enero 7, 1960, se devolvió :stas mercancías con un importe de $500. bit 31, 1959, se recibieron mercancia:; con un costo de $3,000, las en el inventario de salida. No se hizo ningún asiento en las en las cuentas por pagar. enviado a la McDonald Company mercancía con un costo de bb. punto de embarque. En diciembre 31, 1959, se recibió la kespondiente. No se hizo ningún asiento y la mercancía no se

ido en diciembre 31, 1959.

oration se dedica a la construcción de grandes edificios para

icadamente contabiliza las ganancias anualmente sobre los con-

nados en proceso de• construcción al finalizar cada año.

rma podría el auditor de la compartía verificar la exactitud de

cluidas en los trabajos parcialmente terminados, suponiendo que

tos sean por una suma fija?

pany tiene tres fábricas situadas en tres ciudades diferentes.

roceso y las mercancías terminadas se envían de una a otra

cas; al embarcarse las mercancías, se facturan a la fábrica que

n sobrecargo del 10 por ciento sobre el costo. Los costos de

aden también al costo de las mercancías al recibirlas cada nado el procedimiento de facturar a más del costo cuando

rse el valor del inventario al practicar una auditoría? ¿Debe-

los inventarios los costos de transporte?

ny tiene un saldo deudor en su cuenta de Gastos Indirectos

lo se cerraron las cuentas de 1959, el saldo de esta cuenta

bajo en Proceso y Mercancías Terminadas, en la proporción

e cada una con el total. ¿Es de considerarse este procedi-

o desacertado?

errores comunes que pueden descubrirse en una auditoría

e materias primas.

b Company, de Nueva York, recibió un embarque de mer-

do de una factura, de Londres, en diciembre 26, 1959, y

istencias y la obligación correspondiente en esa fecha. La

n enero 15, 1960; a causa de las fluctuaciones en los tipos

ta se liquidó por $2,000 menos del importe contabilizado de

tipos de cambio comenzaron a fluctuar en enero 2, 1960; la

tompañía comenzó en enero 4, 1960. ¿Qué provisiones de-

los estados de diciembre 31, 1959, para cubrir las fluctualos cambios? ¿Qué modificaciones deberán hacerse en la

tarío?

1!

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

445

9. Suponiendo que se lleva un sistema de inventario perpetuo, descríbase una

prueba efectiva de la exactitud en general de los libros de primera entrada de compras de materias primas. 10. Durante la auditoría de lose libros de la Ladelow Company, el contador exa-

minó las órdenes de compra y las facturas de los acreedores, computó las multiplicaciones y sumas en todas las facturas examinadas, las confrontó con el registro de facturas, examinó los comprobantes de pago de las facturas y los cotejó con las mismas, cotejó los comprobantes con el registro de cheques y cotejó los cheques pagados con los asientos en el registro de cheques. ¿Fue adecuado el procedimiento de auditoría? ¿Deberían haberse ejecutado otras operaciones adicionales? 11. Un cliente del auditor está considerando cambiar su método para fijar precios

a los inventarios de Peps a Ueps. ¿Qué consejo podría ofrecérsele respecto a los siguientes puntos? a) En caso de que el cambio en método haya de hacerse en enero 1, ¿qué

modificaciones precisa hacer en la fijación de precios del inventario en esta fecha? b) Si se usa durante el año el método Ueps para fijar precios al inventario.

¿cómo se valorizarán las existencias en el inventario de diciembre 31 que excedan a las del inventario en enero 1? c) ¿En qué forma podrán fijarse los precios al inventario de diciembre 31

para preparar el estado financiero si el precio en mercado en esa fecha es más bajo que el costo según el método Ueps? 12. Un contador estaba practicando una auditoría de los libros de la Autronic

Electric Contracting Company del año terminado en diciembre 31, 1959. En esta fecha, había varios contratos incompletos. ¿En qué forma podrá hacerse la auditoría de los

contratos incompletos? 13. Explíquese en qué forma podría obtenerse una verificación importante del saldo

en libros de las cantidades reales en inventario en cada uno de los casos siguientes: a) Una gran pila de carbón, situada al aire libre b) Granos en un depósito c) Una cantidad considerable de clavos en un depósito, cuando el inventario

se lleva en libras Los saldos en libros se obtienen llevando un registro continuo de entradas y salidas, computándolos aritméticamente. 14. La Ventre Manufacturing Company fijó precios a su inventario de mercancías

terminadas basándose en el costo promedio de la producción anual, y el de su inventario de materias primas según el método de costo de primeras entradas, primeras salidas. A causa de las continuas fluctuaciones en el precio en mercado de una de las materias primas básicas usadas, la gerencia se propone cambiar las valuaciones de inventario de la base de costo a la del precio más bajo de costo o mercado. Los inventarios de la compañía en enero 1 y diciembre 31, 1959, eran los siguientes:

Explicación	Enero 1	Dic. 31	
Materias primas:			
Toneladas en existencia		2,000	1,000
Valor en libros según Peps		$53,000	$22,500
Precio de mercado por tonelada		$ 20	$ 30
Mercancías terminadas:			
Toneladas en existencia		750	900
Valor en libros, al costo promedio anual	$38,000	$36,000	
Precio de mercado por tonelada		$ 50	$ 55

los para otras partidas diferentes a las materias primas han per-

xtstantes durante todo el año. En 1959 se adquirieron 19,000 to-

materias primas, con un costo total de $400,000. Las mermas y

en elproceso de fabricación ascienden al 25 por ciento de los

ipleados.

Icia pide se muestre el resultado del cambio ce una base a ta otra.

un estado comparativo mostrando a) los costos del inventario y

las mercancías vendidas, presentes y corregidos, y el efecto del

puesto sobre el balance general de diciembre 31, 1959, y b) el

ajustar los libros al nuevo plan, caso que se adopte.

las de comestibles de cadenas de pendas al detalle comúnmente

ventano de cada tienda a los precios al menudeo y le acreditan e las ventas al contado. Periódicamente, enviados de la oficina

un inventario físico en las tiendas, con objeto de verificar la

trabajo de los gerentes de las tiendas y de los inventarios según

podría practicarse la auditoría de los inventarios en una cadena comestibles?

uditoría de los libros de la Bruton Company de seis meses terunio 30, 1959, se obtuvieron los resultados siguientes:

de materias primas en enero 1, 1959 ..... $ 7,202

fe materias prismas

obra directa 63,000

actos de fábrica aplicados (150 por ciento de la

obra directa) 94,500

de mercancías terminadas en enero 1, 1959 12,400

venta 60,600

idministración 86,400

en su examen descubre los datos siguientes adicionales: de materias primas fueron como sigue:

Mes Unidades Importe
unitario
..... 1,100 $ 8.88 $ 9,768 ..... 900 10.00
9,000 ..... 500 9.80 4,900 700
10.00 7,000
900 10.20 9,180 1,200 10.40 12,480
$52,328
pecto a las cantidades fueron los siguientes:
Explicación Unidades
1-1-59 6-30-59
..... 700 Nota A ceso (80 por ciento terminado) 0

500 ’nadas ..... 300 800 .dades.....
(materias primas entregan al principiar el proceso de fabricación.

de seis meses, no hubo devoluciones, desechos ni desperdicios. nrancía trminada contiene una unidad de materia prima.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

447

Con los informes precedentes, prepárese un estado de costos de mercancías fabricadas y vendidas. En la preparación de este estado, los inventarios han de valuarse al costo como sigue: materias primas, según el método contable’ de primeras entradas, primeras salidas; mano de obra directa, a un tipo promedio calculado correlacionando el costo total de mano de obra directa con la producción efectiva durante el período; y costos indirectos de fabricación, en un porcentaje aplicado de 150 por ciento del costo de la mano de obra directa 17. Un contador se halla encargado de practicar una auditoría en la Librería

Universitaria del período contable terminado en mayo 31, 1959. La Librería emplea el método de fijar el precio de venta al menudeo a su inventario. Usa las clasificaciones siguientes:

Clasificación N° Partidas 1 ..... Libros comerciales (novelas) 2 ..... Efectos de escritorio (papel) 3 ..... Plumas fuente; juegos de pluma y lápiz 4 ..... Artículos deportivos 5 ..... Gallardetes y banderolas (de tela y papel) 6 ... . Artículos para dibujo 7 ..... Artículos científicos 8 ..... Artículos para escritorio (lápices, pinturas, etc.) 9 ..... Libros de texto 10 ..... Dulces 11 .....! Tabaco y artículos para fumadores 12 ..... Joyería 13 ..... Artículos de cuero 14 ..... Artículos de ocasión

El inventario se tomó al precio de venta al menudeo en la noche de mayo 31, 1959. El auditor estuvo presente y observó el trabajo; en ciertos casos, que se indicarán más adelante, contó personalmente en forma independiente y registró las cantidades contadas por él aparte de las cifras de la cuenta del personal que estaba tomando el inventario.

El resumen del inventario, preparado por los empleados de la tienda, es el siguiente:

Hojas núms.

1- 10 11-60 61- 68 69- 77 78- 84 85- 99 100-111 112-129

130-178 179-184 185-191 192-198 199-203 204-210 211-215

Glasificación n°

1 2 3 4 5 6 7 8

9 9a lo 11 12 13 14

Partidas

Libros comerciales Efectos de escritorio

Plumas fuente

Artículos deportivos Gallardetes Artículos para dibujo Artículos científicos Artículos para escritorio Libros de texto Libros en comisión Dulces Tabaquería Joyería Artículos de cuero Artículos de ocasión

Importe al menudeo

2,860.10 11,451.18 1,115.75 2,420.10 751.50 27,515.00 8,260.50 6,111.80

75,861.75 8,348.00 650.85 515.25 3,460.90 2,861.40 1,555.20

$153,739.28

Porcentaje de au-

mento so-

bre menudeo

20% 45 40 35 50 40 40 45

20 20 40 40 40 50 0

28.4%

Costo

2,288.08 6,298.15 669.45 1,573.07 375.75 16,509.00 4,956.30 3,361.38

60,689.40 6,678.40 390.51 309.15 2,076.54 1,430.70 2,555.20

$110,161.08
,□ t□□□!

-

AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

,

TOMS GeSeuntenos —pta....lunes y

t individual de inventario al menudeo son los siguientes:

Errores en las multiplicaciones

Hoja n”

Línea n°

7 10 18 3 19

Multiplicaciones equivocadas

$320.00

4.00 47.00 36.80 216.00

Multiplicaciones rrectas

$230.00 14.00 52.50 80.63 274.20

r .

Errores de suma

Hoja ny

!Sumas equivo-

cadas

115.20 86.00 2.426.50 26.70 842.70

Sumos corres

las

215.20 68.00 1,206.80 22.20 886.20

Imitado de la prueba de partidas seleccionadas del inventario que el auditor, se obtuvieron los informes que aparecen a continuación:

Artículo

Antología Infantil

Parker ”51” juegos de pluma y lapicero Sweaters deportivos Estuches de dibujo Dietzgen Contabilidad de Costos Portafolios Rico

Cuenta	Cuenta’de la correc-	hoja	ta	Preciouni tario al menudeo
10	6	$ 7.50		
19	29		19.75	
60	48		12.50	
24	20		32.50	
150	120		5.00	
18	21		20.00	

obtuvieron los informes siguientes: a de la sección de gallardetes muestra que 20 por ciento de las no son vendible; pues se trata de artículos pasados (por ejemtetes con la inscripción de ”Clase de 1948”) , y artículos de y en muy mal estado.

itrtículos comprendidos dentro de la clasificación 9’ estaban en de la librería en la Facultad de Medicina, en comisión Para

de ocasión son libros que ya no se publican y otros artículos lcosto o menos, según sean sus posibilidades de venta. En el e la tienda y en la contabilidad de costos, estas partidas se icadamente con un valor de cero. En el inventario que acaba larriba, las partidas llevan el precio al menudeo de mayo 31’ considera razonable.

18.

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS 449

En el almacén de la librería había dos cajas conteniendo libros de texto’

que uan a la usando la concesión que permite

devolver el 20 por ciento de los libros comprados, que conceden la mayoría de las Compañías editoriales. Estos libros no han sido incluidos en la cuenta de inventario; su precio al menudeo era de $300. Con los informes proporcionados: a) Prepárense papeles de trabajo de auditoría para el inventario indicando las partidas que han de incluirse y excluirse del inventario; los precios al menudeo apropiados, y los precios de costo justos, por clasificaciones, y el. importe total. b) Prepárense todos los asientos

necesarios de ajuste en el diario. Durante la práctica de la auditoría de la High Company para el año contable terminado en junio 30, 1959, se observó la situación siguiente: En junio 19, 1959, la High Company envió una orden de compra a la Brown Company por mercancías que importaban $85,000. La mercancía no se fabricaba de acuerdo con especificaciones especiales, sino que pertenecía al surtido ordinario que tiene normalmente a la venta la Brown Company. La High Company no había recibido todavía la mercancía con fecha de junio 30, 1959. a) ¿Bajo qué condiciones deberá la High Company mostrar la suma de

$85,000 como pasivo en su balance general de junio 30, 1959? 1,) ¿En qué circunstancias deberá omitir la High Company la suma de $85,000

del pasivo en su balance general de junio 30, 1959? c) ¿En qué forma deberá tratarse la suma de $85,000, en caso necesario, en el balance general de la High Company de junio 30, 1959, si no aparece en el pasivo? Adúzcanse razones en apoyo de las contestaciones a cada una de las preguntas. La Litho Press Company se ocupa en la fabricación de prensas de gran tamaño bajo contrato específico y de acuerdo con las especificaciones del cliente.

Se exige que los clientes adelanten 25 por ciento del importe del contrato. La compañía contabiliza las ventas al embarcarlas y acumula costos por órdenes de trabajo. El margen de ganancia obtenida durante los últimos años ha sido aproximadamente del 5 por ciento sobre las ventas, después de haber cubierto los gastos de venta y administración, que importan aproximadamente 10 por ciento de las ventas. Los precios de inventario se fijan al más bajo de costo o mercado.

Entre los trabajos que el auditor revisa durante su auditoría anual de los estados financieros de la compañía de diciembre 31, se encuentra el trabajo n° 2357, que especifica una prensa de tres colores con un precio firme en contrato de $50,000. Los costos acumulados en este trabajo hasta fin de año suman $30,250. Los ingenieros de la compañía estimaron que el trabajo estaba terminado en un 55 por ciento aproximadamente en esa fecha.

Los procedimientos de auditoría del contador fueron los siguientes: 1. Examinó todos los contratos, observando las provisiones pertinentes. 2. Observó la toma del inventario físico en los trabajos en proceso, recon-

ciliando detalles con las cuentas de órdenes de trabajo. 3. Probó el aporte de mano de obra, material y gastos indirectos a los dife-

rentes trabajos para determinar que estos cargos fueran auténticos y habían sido pasados correctamente. Se eligió para la prueba el mes de septiembre. 4. Ratificó los adelantos de los clientes a fin de año. 5. Saldó la cuenta de trabajo en proceso en el mayor con la cuenta de control.

Acerca del trabajo n° 2357:

de auditoria

Especifiquense los procedimientos —

de ellos.

que »abrían de seguirse y explíquese el objeto de cada uno

Rohn..

19.

su caso—
AUDITORIA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

une la forma y el importe con que deberá incluirse el trabajo u• 2357 inventario de diciembre 31.

(I.A.C.P.T., adaptación)

EJERCICIOS PRÁCTICOS

rorth Gear Company: Caso Práctico de Auditoría: Costos de Ventas. (Véase el tomo II.)

CAPITULO XV

INVERSIONES Y SUS INGRESOS

Clasificación de las inversiones. Las inversiones podrán estar compuestas de valores bursátiles u otras partidas de activo que no se usen directamente en operaciones productivas. Las inversiones se clasifican como 1) inversiones temporales (activo circulante) o 2) inversiones a largo plazo (activo no circulante).

Las inversiones temporales y las inversiones a largo plazo se tratan juntamente en este capítulo porque los procedimientos de auditoría son los mismos para ambas clases, aun cuando aparezcan en secciones diferentes del balance general y aun cuando se apliquen a cada una de las dos clases principios diferentes en la fijación de precios. La forma, la facilidad de venta y el vencimiento de una inversión no constituyen necesariamente la indicación definitiva para su clasificación como temporal o a largo plazo.

Inversiones temporales. Las inversiones temporales están representadas por valores vendibles de alta calidad adquiridos cuando hay efectivo disponible en exceso de las necesidades corrientes del negocio, o por valores adquiridos para formar un fondo para emergencias. Una inversión temporal podrá hacerse en bonos y obligaciones del gobierno, y bonos, cédulas hipotecarias, acciones y obligaciones de compañías privadas de alta calidad. En todos los casos, una inversión temporal debe ser realizable, esto es, fácilmente vendible. Así, pues, hay dos pruebas fundamentales de una inversión temporal:

1. Debe representar la inversión temporal del efectivo excedente, con la

intención de reconversión en caso necesario, y 2. Debe ser realizable y fácilmente vendible a un precio definido.

En el balance general, las inversiones temporales se clasifican como activo circulante, porque representan la conversión temporal del efectivo innecesario en el presente. Su realización rápida sin pérdida es altamente deseable en las conversiones temporales del efectivo. En caso de que las inversiones temporales hayan perdido su facilidad de venta, deben retirarse de la clasificación de activo circulante, puesto que carecen de la facilidad de realización necesaria en el activo circulante.
1: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTO

a largo plazo. Las inversiones a largo plazo se adquieren de los siguientes fines:

roer control parcial o total sobre las compañías subsidiarias o

ducir ingresos relativamente constantes Iblecer relaciones comerciales lstituir fondos específicos

>nes a largo plazo habitualmente tienen su origen en decian planes comerciales a largo plazo, mientras que las incales generalmente obedecen a excedentes en los saldos en rsión a largo plazo podrá ser o no fácilmente vendible; la ta no es un requisito indispensable en una inversión a lar-

ierarse el objeto con que se hizo la inversión para deterporal o a largo plazo. Naturalmente, una inversión que en mporal podrá convertirse en una inversión a largo plazo Icesita disponer del efectivo invertido cuando normalmente)r tanto se conserva la inversión. En este caso, la intención an cambiado. En el balance general, las inversiones a largo an por separado.

inversiones a largo plazo. Las inversiones a largo plazo

formas siguientes:

de otras compañías, que representen un interés mayoritario o

compartías controladas o no controladas

prendarias o sobre bienes raíces

o adelantos a compañías subsidiarias

le amortización, para rescate de acciones, legados, pensiones, cons-

seguros u otros fondos

Tibie o intangible fijo no relacionado con las operaciones ha-

Abre la vida de funcionarios, con la compañía como beneficiaria

lis en sociedades de personas u otras empresas particulares

auditor. El interés del auditor en el examen de las inen cuatro razones. Está interesado: 1) en la evidencia

In la propiedad, 3) en la valuación, y 4) en la determi;. ¡indicado en el Capítulo IX, el efectivo y todos los valo-

dos simultáneamente el auditor con objeto de impedir

usen para cubrir discrepancias. se comentará la norma que aparece a continuación,

las inversiones temporales y a largo plazo:

existir evidencia satisfactoria de que todas las in-

forma de valores bursátiles u otras, están debidamente

están en cartera y se tiene título de propiedad sobre

ellas en la fecha del balance general; que la base de valuación es conforme a los principios aceptados de contabilidad, y que los ingresos realizados se contabilizan apropiadamente.

SECCION I: CONTROL INTERNO DE LAS INVERSIONES

Normalmente el consejo de directores de una compañía anónima dicta las normas que han de seguirse en las inversiones. El auditor debe conocer bien estas normas y observar los acuerdos del consejo. Un control interno adecuado sobre las inversiones exige que su custodia y su contabilización estén separadas; que los valores bursátiles de inversión estén vigilados con objeto de evitar su uso desautorizado; que estén registrados a nombre de su propietario, y que las compras y ventas se lleven a cabo con la debida autorización. No debe concederse el acceso a los valores bursátiles a una persona solamente. Los ingresos procedentes de las inversiones deben reconciliarse periódicamente con las cantidades que debieran recibirse.

En el Modelo 49 aparece un cuestionario de control interno para los valores bursátiles de

inversión. En las respuestas al cuestionario se indican normas satisfactorias de control interno para los valores bursátiles.

SECCION II: PROGRAMAS DE AUDITORIA DE LAS INVERSIONES

INVERSIONES EN ACCIONES DE OTRAS COMPAÑIAS

Programa de auditoría de las inversiones en acciones. El programa de auditoría de las inversiones en acciones de otras compañías podrá seguir los lineamientos que se exponen a continuación:

1. Hágase una lista de todos los títulos de acciones. 2. Hágase un examen cuidadoso de los títulos de acciones. 3. Ratifíquense los títulos de acciones en poder de otras personas. 4. Obténganse cotizaciones del mercado y cotéjense con el costo u otra base

de precio. 5. Justifíquense las compras y las ventas. 6. Verifíquense los ingresos procedentes de las acciones. 7. Sepárense los valores en cartera en garantía colateral o de otra índole. 8. Obsérvese cualquier evidencia de afiliacién y prepárense estados financie-

ros consolidados cuando sea necesario.

En las subsecciones siguientes se tratará sobre los procedimientos a seguir con las inversiones en acciones.

1. Lista de todos los títulos de acciones. Una vez que ha obtenido control sobre todo el efectivo y todos los valores bursátiles, el auditor debe preparar u obtener una lista de todos los títulos de acciones. Esta relación deberá compararse con las cuentas en el mayor para cerciorarse de que ambas concuerdan. Esta comparación deberá relacionar los títulos con la composición del saldo de la cuenta, tanto en cuanto a cantidades como a partidas específicas.